



**UNIVERSIDADE FEDERAL DA PARAÍBA**  
**CENTRO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS**  
**DEPARTAMENTO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS**  
**CURSO DE GRADUAÇÃO EM DIREITO**

**KERLLA FONSECA BERNARDO DE ALBUQUERQUE**

**GUERRA FISCAL NO ÂMBITO DO ICMS:**  
**Breve análise sob a perspectiva de introdução do Imposto sobre Valor Agregado**  
**Federal no ordenamento jurídico brasileiro**

**SANTA RITA**

**2018**

**KERLLA FONSECA BERNARDO DE ALBUQUERQUE**

**GUERRA FISCAL NO ÂMBITO DO ICMS:**

**Breve análise sob a perspectiva de introdução do Imposto sobre Valor Agregado Federal  
no ordenamento jurídico brasileiro**

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado  
no curso de Direito do Centro de Ciências  
Jurídicas da Universidade Federal da Paraíba,  
como exigência parcial da obtenção do título de  
Bacharel em Ciências Jurídicas.

Orientador: Prof. Me. Waldemar de  
Albuquerque Aranha Neto

**SANTA RITA**

**2018**

**KERLLA FONSECA BERNARDO DE ALBUQUERQUE**

**GUERRA FISCAL NO ÂMBITO DO ICMS:**

**Breve análise sob a perspectiva de introdução do Imposto sobre Valor Agregado Federal  
no ordenamento jurídico brasileiro**

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado  
no curso de Direito do Centro de Ciências  
Jurídicas da Universidade Federal da Paraíba,  
como exigência parcial da obtenção do título de  
Bacharel em Ciências Jurídicas.

Orientador: Prof. Me. Waldemar de  
Albuquerque Aranha Neto

Banca Examinadora:

Data da aprovação: 05.11.2018

---

Prof. Me. Waldemar de Albuquerque Aranha Neto (Orientador)

---

Prof. Me. Alex Taveira dos Santos

---

Prof. Me. Herleide Herculano Delgado

A Deus e à minha família.

## **AGRADECIMENTOS**

Inicio os meus agradecimentos dirigindo-os primeiramente a Deus, o qual sempre olhou para mim com generosidade durante todo o curso. A Ele, que renovou as minhas forças e me concedeu alegria e ânimo para vivenciar essa nova etapa, minha eterna gratidão. Aos meus pais, Adelina e Murilo, à minha irmã, Ana Paula, e ao meu namorado, Gilberto, meu muito obrigada pelo incentivo incansável e diário. Vocês sempre terão enorme parcela nessa conquista.

Agradeço aos meus queridos mestres pelos cinco anos de aprendizado e contínuo suporte para a concretização da minha graduação. Ao meu exímio orientador, prof. Me. Waldemar Aranha, a minha mais profunda admiração, obrigada por ser um verdadeiro mentor e por ter me auxiliado nessa pesquisa com tanta presteza e atenção. Registro, também, o meu agradecimento ao prof. Me. Alex Taveira, por ter me assessorado através de materiais e livros, e o mais importante: com palavras de encorajamento.

À UFPB, instituição que me acolheu desde o primeiro dia e me ofertou todas as ferramentas necessárias para vivenciar com louvor a vida acadêmica, externo o meu reconhecimento.

Por fim, às minhas amadas amigas que estiveram ao meu lado durante toda essa trajetória: Bruna Serrano, Lígia Arruda, Maria Fernanda Nóbrega, Morgana Cardoso, Rebeca Sousa, Simone Pontes, Thais Quirino e Yohanna Coutinho. Muito obrigada por acreditarem em mim quando nem eu mesma era capaz. Agradeço pelos estímulos, palavras de conforto e sorrisos quando tudo dava certo no final. Sobre tudo, agradeço pela amizade e carinho que nutrimos durante esses cinco anos de curso. Vocês são e serão a minha melhor lembrança da vida acadêmica.

O que é muito difícil, é você vencer a injustiça secular que dilacera o Brasil em dois países distintos: o país dos privilegiados e o país dos despossuídos.

Ariano Suassuna

## RESUMO

O presente trabalho tem como objetivo estudar o fenômeno da “Guerra Fiscal” brasileira sob o contexto do ICMS, e a necessidade de que seja promovida a alteração da nossa legislação a fim de aperfeiçoar os nossos impostos indiretos. É inegável a relevância que o imposto incidente sobre circulação de mercadorias e serviços de transporte interestadual, intermunicipal e de comunicação possui no nosso ordenamento jurídico, bem como a sua importância para a receita estadual. Nesse sentido, utilizar-se-á o método dedutivo de pesquisa, observando a Constituição Federal e o seu objetivo fundamental de solidariedade, em contraposição à atual conjuntura de conflitos fiscais. Destarte, levando em consideração o exposto, visou-se a possibilidade de instituição do Imposto sobre Valor Agregado Federal como forma de simplificação do sistema tributário, a partir de análise da experiência europeia e sul-americana, perpassando, também, pelos Projetos de Emenda Constitucionais brasileiros que já abordaram esta temática. Não obstante a introdução do IVA represente diversos pontos positivos, será possível constatar que a solução não é tão simples, uma vez que a nossa federação possui três níveis de governo, sem a presença de qualquer grau hierárquico entre eles, visto que estes possuem autonomia.

**Palavras-chaves:** Federalismo Fiscal. Guerra Fiscal. IVA. ICMS.

## **ABSTRACT**

The present investigation aims to study the Brazilian phenomenon of "Tax War" under the ICMS context, and the need to promote the amendment of our legislation in order to improve our indirect taxes. There is no denying the importance that the tax on the circulation of goods and services of transportation involving multiple states e cities and communication has in our legal system, as well as its importance for the states revenue. From this perspective, the deductive method of research will be used, observing the Federal Constitution and its fundamental objective of harmony between the federated entities, in opposition to the current conjuncture. Thus, considering the above, it was analyzed the possibility of establishing the Federal Value Added Tax as a form of simplification of the tax system, based on an analysis of the European and South American experience, also passing through the Brazilian's Constitutional Amendment Projects who have already addressed this theme. Although the introduction of VAT represents several good points, it will be possible to verify that the solution is not so simple, since our federation has three levels of government, without the presence of any hierarchical degree between them, since they have autonomy.

**Keywords:** Fiscal Federalism. Fiscal War. VAT. ICMS.



## **LISTA DE ABREVIATURAS**

ADCT – Ato das Disposições Constitucionais Transitórias

COFINS – Contribuição para Financiamento da Seguridade Social

CONFAZ – Conselho Nacional de Política Fazendária

CRFB – Constituição da República Federativa Brasileira

ICMS – Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços

IPI – Imposto sobre Produtos Industrializados

ISS – Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza

IVA – Imposto sobre Valor Agregado

LC – Lei Complementar

PEC – Projeto de Emenda Constitucional

PIS – Programa de Integração Social

PASEP – Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público

STF – Supremo Tribunal Federal

STJ – Superior Tribunal de Justiça

## SUMÁRIO

<b>1 INTRODUÇÃO .....</b>	<b>10</b>
<b>2 ICMS E SUA REPERCUSSÃO NO DESENVOLVIMENTO BRASILEIRO.....</b>	<b>14</b>
2.1 ASPECTOS GERAIS DO ICMS NO ORDENAMENTO JURÍDICO.....	14
2.2 O FEDERALISMO FISCAL E SUAS NUANCES .....	18
2.2.1 Regionalização de Recursos e Autonomia Financeira dos Estados-Membros .	18
2.2.2 Obstáculos na Alteração do Regime Atual frente ao Estado Federado .....	22
2.3 GUERRA FISCAL E SEU CONTEXTO ATUAL .....	24
2.3.1 Características e Conceituação .....	24
2.3.2 Benefícios Fiscais à Revelia Do Confaz .....	26
<b>3 A REFORMA TRIBUTÁRIA E O IVA .....</b>	<b>30</b>
3.1 A POLÍTICA TRIBUTÁRIA BRASILEIRA E A NECESSIDADE DE MUDANÇA .	30
3.2 NOÇÕES GERAIS DO IMPOSTO SOBRE VALOR AGREGADO.....	34
3.3 ANÁLISE ACERCA DA TRANSFERÊNCIA DA ARRECADAÇÃO DO IVA PELA UNIÃO AOS ESTADOS MEMBROS.....	37
<b>4 IMPOSTO SOBRE VALOR AGREGADO ENQUANTO SOLUÇÃO PARA ENFRENTAR O ATUAL CENÁRIO DE GUERRA FISCAL.....</b>	<b>42</b>
4.1 EXPERIÊNCIA MUNDIAL COM A ADOÇÃO DO IVA .....	42
4.2 PROJETOS DE LEI QUE JÁ TRAMITARAM NO CONGRESSO NACIONAL VERSANDO SOBRE O TEMA.....	48
4.3 CONSEQUÊNCIAS PRÁTICAS DA IMPLEMENTAÇÃO DO MODELO NO BRASIL .....	52
<b>5 CONSIDERAÇÕES FINAIS.....</b>	<b>57</b>
<b>REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS .....</b>	<b>60</b>

## 1 INTRODUÇÃO

O sistema tributário nacional sempre foi alvo de grandes estudos e críticas, desde a introdução da República existem conflitos regionais acerca da repartição do poder de tributar, uma vez que cada Estado-Membro busca o seu próprio desenvolvimento através da arrecadação dos seus tributos. Entretanto, o ICMS merece destaque por ser o mais importante imposto de competência estadual.

Na verdade, o ICMS é um imposto complexo de ser estudado por possuir natureza imprecisa, na medida em que abrange diversos regimes e métodos de cobrança à sua administração.

Assim, o presente trabalho tem por finalidade estudar a guerra fiscal no âmbito do ICMS em seus diversos aspectos. Para que tal pretensão seja concretizada, utiliza-se como parâmetro o modelo do Imposto Sobre Valor Agregado a fim de buscar alternativas para o supracitado problema. O objeto de estudo envolve, na realidade, a competição entre os Estados brasileiros, posto que estes têm o objetivo de induzir as empresas de outras regiões a irem para os seus respectivos territórios. Nesse sentido, para alcançar esse fim, os mesmos concedem benefícios e incentivos fiscais unilateralmente, violando, por consequência, o artigo 155, §2º, XII, g, da nossa Magna Carta a qual leciona que esses tipos de benefícios só serão concedidos quando houver deliberações de todos os estados, bem como do Distrito Federal.

Como é de fácil percepção, essa prática produz uma competitividade exacerbada entre os Estados-Membros e, ainda, acarreta prejuízo ao Estado vencido, uma vez que este perde a empresa e conseqüentemente o investimento, assim como, ao estado vencedor, visto que o mesmo abre mão de receber o ICMS durante determinado período de tempo.

De acordo com o nosso ordenamento jurídico, isenções e benefícios só devem ser concedidos a partir da celebração de convênios ratificados pelo Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ). Como já esclarecido, tal processo necessita ter aprovação unânime entre os Estados. Todavia, é cristalino que o referido dispositivo não possui eficácia na prática, visto que os Estados burlam reiteradamente tal imperativo. A LC 24 de 1975 é a responsável pela regulação deste tema, nos seus artigos 1º e 2º, §2º.

Apesar de ser um imposto estadual, a receita do ICMS reparte-se também entre os municípios, sendo assim, acarreta conseqüências na economia de todo o país, de forma que ao alterar a sua alíquota, tal medida não reflete apenas no Estado que a alterou, pelo contrário,

influencia diretamente na arrecadação dos demais. Devido a isso, a fixação de alíquotas interestaduais ocorre por Resolução do Senado Federal.

O objetivo deste trabalho é a análise do ICMS sob o prisma das alterações do nosso ordenamento de forma a introduzir o IVA – Imposto sobre Valor Agregado no nosso sistema tributário como um meio de sanar a guerra fiscal. Neste azo, a abordagem terá como parâmetro o estudo do ICMS em paralelo com a experiência mundial com o IVA, a fim de analisar as vantagens e desvantagens de ambos para solucionar essa problemática. Problemática esta que leva descrença a muitos doutrinadores, os quais pesam a situação como irreversível.

Outro importante ponto desta discussão é o estudo do federalismo fiscal e seus desdobramentos. O principal argumento para a manutenção do ICMS no âmbito estadual, da forma que está posta, é o fato de os Estados acreditarem que irão perder sua principal fonte de receita, bem como a autonomia para debater sobre este imposto. O pensamento de que a extinção do ICMS seria prejudicial ao federalismo brasileiro está incutido na mentalidade daqueles que defendem esta abordagem, e um dos objetivos do presente trabalho é a desmistificação desta ideia. Percebe-se que há diversas desigualdades regionais fomentadas pelo modelo atualmente proposto e o ICMS com os seus incentivos parece não resolver o problema, pelo contrário, as disparidades mostram-se cada vez mais visíveis. Portanto, será analisado se o IVA é uma solução eficaz para findar a guerra fiscal do ICMS sem, entretanto, sacrificar a receita e a autonomia federativa dos Estados-Membros.

É mister ressaltar que o IVA é um imposto único que incide sobre a totalidade de operações econômicas efetuadas, tal modalidade promete para o contribuinte a simplificação, pois diminuiria a burocracia que envolve os nossos impostos indiretos, estabelecendo regras mais coerentes e sólidas na arrecadação de bens e serviços do Brasil, resultando em desenvolvimento maior e mais rápido para o país, especialmente nas áreas menos favorecidas pelo atual sistema utilizado no nosso ordenamento. O modelo do IVA é utilizado em centenas de países, bem como na União Europeia e mostrou-se satisfatório para solucionar os problemas apontados.

A forma de tributar atual é burocrática, ocasionando desinteresse por parte dos investidores econômicos, além de onerar em excesso o próprio contribuinte. Quando os Estados com menor poder econômico precisam atrair investimentos para o seu território, eles diminuem as alíquotas do ICMS a fim de baratear sua carga tributária, entretanto, com isso, acaba perdendo parte considerável de sua arrecadação.

Em relação ao à metodologia científica, a presente pesquisa é pautada em uma abordagem com método dedutivo, posto que o estudo foi concebido a partir de teorias gerais, observando as premissas constitucionais da harmonia entre os entes, contrastando com o atual cenário ocasionado pela guerra Fiscal do ICMS, paralelamente ao Federalismo Fiscal, conduzindo à introdução do IVA a fim de sanar tal problemática.

Quanto ao tipo de pesquisa, foram empregados dados documentais, posto que utilizou-se como suporte as fontes primárias de investigação como as leis, os convênios e decretos. Ademais, a construção deste trabalho pautou-se em bases bibliográficas, valendo-se de artigos científicos e de livros a fim de auxiliar o estudo em comento.

Busca-se com o presente trabalho a persecução dos fins explicativos e exploratórios, vez que visa esclarecer quais fatores são responsáveis pela ocorrência do fenômeno da guerra fiscal, criando-se uma visão geral acerca do tema estudado, proporcionando, por sua vez, maior conhecimento da pesquisadora acerca deste.

Ressalte-se que esta monografia subdivide-se em três capítulos: ICMS e sua repercussão no ordenamento jurídico brasileiro; a reforma tributária e o IVA; e Imposto sobre Valor Agregado enquanto solução para enfrentar o atual cenário de guerra fiscal.

Ademais, a partir do primeiro capítulo, observa-se a sistemática de funcionamento do ICMS no nosso país, atentando para as suas especificidades em observância à Constituição Federal e à Lei Complementar 87/1996. Em seguida, desenvolve-se o estudo do federalismo fiscal a partir do atual contexto brasileiro, atentando, ainda, para a guerra fiscal nas suas mais diversas nuances.

Posteriormente, no segundo capítulo, há a exploração do Imposto Sobre Valor Agregado sob a perspectiva da reforma tributária, elencando as razões pelas quais o referido imposto poderá mostrar-se mais eficaz e vantajoso à nossa realidade. Em tempo, frisa-se as desigualdades regionais que se acentuam devido aos Estados mais ricos poderem abrir mão de maior parte da receita do que os Estados pertencentes às regiões mais precárias do país. Neste azo, observa-se também o funcionamento dos repasses de arrecadação do IVA a partir de comparativos entre tipos diversos de federação que o adotam, associadamente com o nosso atual modelo.

Ainda, no capítulo três, cuida-se de expor a experiência mundial com o modelo do IVA, ressaltando a prática de diversos países, a fim de confrontar com a nossa realidade, verificando

se seria possível a adoção deste modelo. Além disso, destaca-se os as proposituras legislativas brasileiras acerca do tema, ressaltando também o relevo do debate a partir das propostas dos nossos presidentes nas eleições de 2018 sobre a introdução do supracitado imposto no nosso sistema tributário. Restando, por fim, esclarecer as transformações que este novo modelo de tributação sobre consumos ocasionaria caso fosse instituído no país.

## **2 ICMS E SUA REPERCUSSÃO NO DESENVOLVIMENTO BRASILEIRO**

O imposto evidenciado neste capítulo em estudo, possui grande relevância para a economia brasileira, uma vez que sua hipótese de incidência é extremamente abrangente, tendo o seu fato gerador ocorrência reiterada no cotidiano da nação. Em razão disso, percebe-se que é um tributo que arrecada em grande escala para os cofres públicos estaduais e, também, municipais, conforme será exposto a partir do estudo de todas as particularidades que circundam o ICMS.

### **2.1 ASPECTOS GERAIS DO ICMS NO ORDENAMENTO JURÍDICO**

O ICMS detém a maior arrecadação do nosso país. Seu fato gerador engloba operações relativas à circulação de mercadorias e prestações de serviços de transporte interestadual, intermunicipal e de comunicação, independentemente de as operações e prestações ocorrerem no exterior. O supracitado imposto está previsto na nossa Constituição Federal de 1988, a qual outorgou aos Estados e ao Distrito Federal a competência para instituí-lo.

Possui finalidade fiscal em sua essência, entretanto, a nossa Magna Carta dispõe que o ICMS pode ser seletivo, vislumbrando a função das mercadorias e dos serviços em relação a sua essencialidade. Trata, ainda, da regulação do mesmo, tendo delegado à lei complementar nacional a celebração de convênios entre os entes federados, bem como revogação de benefícios e incentivos fiscais, além disso, conferiu ao Senado Federal a iniciativa de fixação de alíquotas, buscando a padronização fiscal.

Por conseguinte, a base de cálculo do ICMS abrange o importe do tributo. Conforme leciona o jurista Ricardo Alexandre (2017, p. 734), isso faz com que a sua alíquota seja maior que a nominal, vez que o tributo incidirá sobre o seu próprio montante. Acrescente-se que, de acordo com a nossa Constituição Federal, em seu artigo 155, §2º, XI, o ICMS não irá compreender em sua base de cálculo, a quantia sobre produtos industrializados, quando a atividade realizada entre contribuintes e relativa a artigo que se destine à industrialização ou à comercialização, caracterize fato gerador de dois impostos. Tal matéria é bem regulamentada pela Lei Kandir (Lei Complementar 87/1996), esta elenca de forma mais detalhada, do que é necessário para o presente trabalho, todas as hipóteses de aplicação da base de cálculo.

Via de regra, para ser contribuinte<sup>1</sup> do imposto, é essencial que haja o pressuposto da habitualidade ou a realização de operações que tenham o fim comercial. As exceções estão elencadas nos caros do parágrafo único acima destacado. Em relação ao lançamento do ICMS, tal procedimento se dá por homologação.

O conceito de mercadorias abrange os bens móveis com finalidade comercial que existem na seara dos negócios. Frise-se a importância da finalidade comercial para que tal tributo incida. Desta forma, a mercadoria tem que adentrar no processo de circulação econômica, tendo como característica também a sua destinação. Engloba-se no conceito de mercadoria os bens incorpóreos também, o STF já pacificou essa matéria ao entender que o ICMS reflete no comércio de software, ainda que ocorra via download ou por venda eletrônica.

A seletividade no ICMS não é obrigatória, ao contrário do que acontece com o IPI. Quando se opta pela seletividade, as alíquotas do supracitado imposto devem ser fixadas de acordo com grau de essencialidade do produto, aumentando nos casos em que estes forem mais supérfluos, fazendo com que os bens que são naturalmente consumidos por pessoas de maior capacidade contributiva sejam mais onerados, em decorrência disso se desonera os bens consumidos, inclusive, pela classe mais necessitada.

A Constituição dispõe, ainda, que o ICMS não será cumulativo, desta forma, compensa-se o que for devido em cada operação com a quantia que já fora cobrada anteriormente. A sistemática adotada pelo nosso CTN é de débitos e créditos. Sendo assim, ao realizar uma compra onde há tributação, o adquirente registra enquanto crédito o valor que fora pago e esta

---

<sup>1</sup> A definição de contribuinte do ICMS, é apresentada pelo art. 4º, da LC 87/1994:

Art. 4º Contribuinte é qualquer pessoa, física ou jurídica, que realize, com habitualidade ou em volume que caracterize intuito comercial, operações de circulação de mercadoria ou prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior.

Parágrafo único. É também contribuinte a pessoa física ou jurídica que, mesmo sem habitualidade ou intuito comercial:

I – importe mercadorias ou bens do exterior, qualquer que seja a sua finalidade;

II – seja destinatária de serviço prestado no exterior ou cuja prestação se tenha iniciado no exterior;

III – adquira em licitação mercadorias ou bens apreendidos ou abandonados;

IV – adquira lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos derivados de petróleo e energia elétrica oriundos de outro Estado, quando não destinados à comercialização ou à industrialização.



quantia é observada como um custo a ser recuperado quando for abatido do montante das operações posteriores. Por outro lado, a cada venda de um item, registra-se como débito para o alienante o valor recaído na operação e este é visto como uma obrigação de angariar para o Estado o valor ou de compensá-lo com os créditos obtidos anteriormente. No primeiro caso é um direito do contribuinte, já nesse segundo trata-se de uma obrigação. Se o contribuinte possuir mais débitos do que créditos, deverá levantar a diferença ao erário. Importante destacar que a nossa Constituição, no artigo 155, §2º, II, dispõe que a isenção ou não incidência não implicará em crédito para compensação posterior nas outras operações ou prestações, bem como ocasionará a anulação do crédito relativo às operações pregressas, exceto se houver legislação dispondo o contrário. Existem três exceções doutrinárias que merecem ser ponderadas além da ressalva legal, há os casos que envolvem as exportações e os pertinentes aos livros, jornais, periódicos e ao papel destinado à sua impressão. Por esta razão, o consumidor final não compra a mercadoria com o valor isento subtraído, sendo assim, o Estado com ou sem isenção recolhe o mesmo valor aos seus cofres.

Pelo fato de o ICMS ser um imposto estadual, a legislação teve que tomar o devido cuidado ao estabelecer normas que regem as operações interestaduais. A nossa Magna Carta ensina, em seu artigo 155, §2º, VI, que salvo deliberação do CONFAZ, as alíquotas estaduais internas devem ser superiores ou pelo menos iguais às alíquotas interestaduais. O efeito prático dessa norma é garantir que o montante pago ao Estado fornecedor da mercadoria seja inferior quando contraposto ao valor recebido pelo Estado destinatário. Este mesmo artigo abrange as outras regras para tal cobrança, o mesmo aborda que nas operações e prestações que designem bens e serviços a um consumidor, seja ele contribuinte ou não do ICMS, quando localizado em outro Estado, será adotada alíquota interestadual, cabendo ao Estado onde se localiza o destinatário o imposto equivalente à subtração da alíquota interna do Estado destinatário e a alíquota interestadual. Tal responsabilidade de recolhimento é atribuída ao destinatário quando este for contribuinte do imposto e ao remetente quando o primeiro não o for.

A nossa Constituição de 1988 leciona no artigo 155, §2º, IX, que nos casos de importações, o ICMS incide da seguinte forma, conforme se destaca *in verbis*:

- a) sobre a entrada de bem ou mercadoria importados do exterior por pessoa física ou jurídica, ainda que não seja contribuinte habitual do imposto, qualquer que seja a sua finalidade, assim como sobre o serviço prestado no exterior, cabendo o imposto ao Estado onde estiver situado o domicílio ou o estabelecimento do destinatário da mercadoria, bem ou serviço;
- b) sobre o valor total da operação, quando mercadorias forem fornecidas com serviços não compreendidos na competência tributária dos Municípios;

Neste azo, torna-se possível tributar bens designados a qualquer utilidade. Quando se fala em incidir o imposto na entrada de mercadorias importadas mesmo que não seja contribuinte habitual, significa dizer que qualquer indivíduo que obter produto no exterior está sujeito a tal cobrança. O STF editou Súmula Vinculante de nº 48 a respeito do tema, informando que na entrada de artigo importado, é permitido a cobrança do ICMS no desembaraço aduaneiro.

No contexto do *leasing*, quando há um contrato de locação o locatário deve optar por uma dentre três escolhas: renovar o contrato, devolver o bem ou comprá-lo, para tanto a locação tem uma cláusula especial. Neste caso, o fato é atípico por não haver circulação jurídica, a não ser que o locatário decida efetivar a compra, hipótese em incidirá o ICMS sobre o valor total. Diante desse mesmo raciocínio, o STJ entendeu que o ICMS não incide na importação ocorrida através de comodato que na prática equivale a um contrato onde há empréstimo não oneroso de objetos não fungíveis.<sup>2</sup>

Apesar de ser um imposto Estadual, 25% da receita arrecadada com o ICMS, vai para os municípios. A divisão não é pro rata, o referido percentual não é dividido igualmente para todos os municípios. Uma parte é dividida pelo critério proporcional, ou seja, quem vendeu mais, recebe mais. Saliente-se que recolherão no mínimo 3/4, nunca menos que isso. Tal medida incentiva a economia local, mas também agrava a desigualdade. Já a outra parte é dividida pelo critério discricionário, observando a fração de até 1/4, na prática muitos Estados estabeleceram que receberão os municípios que estabelecerem metas de preservação ambiental, tal medida é conhecida como ICMS verde. Observe-se que todos os municípios do Estado têm que receber, ainda que pouco.

Em relação ao aspecto da incidência sobre operações, esta ocorre no momento em que há ato negocial de alienação, quando duas ou mais pessoas negociam. É um ato de comércio ou empresarial. Para isso, tem que haver habitualidade, onerosidade e fim lucrativo. Ou seja, a prática é mercantil com o objetivo de gerar lucro.

Em relação às imunidades, a nossa Constituição Federal de 1988 estabeleceu que são imunes ao ICMS todas as exportações, seja de mercadorias ou serviços. Não incide também sobre as operações que destinem a outros Estados, petróleo, lubrificantes, combustíveis líquidos

---

<sup>2</sup> AgRg no Ag 988.098 – RJ. Rel. originário Min. Teori Albino Zavascki, Rel. para acórdão Min. Luiz Fux, j. 04.11.2008.

e gasosos dele derivados e energia elétrica, segundo o artigo 155, §2º, X, b, da CRFB/88. Igualmente, não recai sobre livros, jornais, periódicos e papel destinado à sua impressão, conforme artigo 150, VI, d, da CRFB/88. O ouro também é imune quando a lei o definir como ativo financeiro ou instrumento cambial, ocasião em que incidirá o IOF.

## 2.2 O FEDERALISMO FISCAL E SUAS NUANCES

### 2.2.1 Regionalização de Recursos e Autonomia Financeira dos Estados-Membros

Ainda em seu primeiro artigo, a nossa Lei Maior apresenta que o Brasil é uma República Federativa a qual compõe-se através da união indissolúvel dos Estados, Municípios e Distrito Federal. Em consonância com o pensamento do tributarista Sacha Calmon (2016, p. 75), o federalismo em seu aspecto tradicional abrange apenas a conjunção dos Estados-Membros. Entretanto, no nosso ordenamento jurídico pátrio, o município ostenta prerrogativa constitucional de ente federativo, e isso fica cristalino principalmente em matéria tributária.

Pelo fato de o Brasil ser um país de grande extensão territorial com alto número de habitantes, a concessão de maior autonomia aos municípios e aos estados, reconstitui a estabilidade federativa, uma vez que há uma evolução da participação dos cidadãos no poder legislativo, fazendo com que estes intervenham nas legislações locais de áreas territoriais inferiores.

Ponto de grande relevância de um Estado Federal é a repartição de competências que este modelo propõe. Ocorre o que se conhece como fenômeno da descentralização jurídica, descrita por Hans Kelsen (1958, p. 268), a qual conceitua-se enquanto ordem jurídica de uma determinada comunidade e válida somente para esta, uma vez que fora criada por órgão eleito apenas pelos membros dessa própria comunidade, sendo assim, as leis de um determinado ente federativo, só podem ser expedidas pelo legislativo local eleito pelos cidadãos do referido ente. Portanto, percebe-se que a autonomia é intrínseca à forma federativa de Estado.

A Constituição Federal de 1988 assegura que não existe superioridade entre as unidades federadas e a União, pois cada uma possui independência organizacional, normativa, de governo e de administração, pois a Lei Maior outorgou a estes as competências privativas e concorrentes. Exemplo claro do nivelamento existente entre os entes é o fato de que a União necessita de autorização expressa da constituição para intervir nos Estados-Membros.

Neste azo, houve uma descentralização das receitas tributárias. Na seara do Direito Público, ocorre um fenômeno denominado repartição vertical de competência legislativa onde diversas pessoas jurídicas dispõem em diferentes níveis sobre uma mesma matéria jurídica. As normas gerais no âmbito do Direito Tributário são de competência da União, por intermédio do Congresso Nacional. Caso a União não estabeleça tais normas, a competência dos Estados e Municípios convertem-se em plenas. Quando houver normais gerais editadas, estas deverão ser observadas pelos Estados-Membros, bem como pelos Municípios, entretanto, fica resguardado aos primeiros, ainda, a competência suplementar limitada e eventual sobre a mesma temática abordada norma geral, conforme preleciona a nossa Carta Magna.

A nossa Lei Maior leciona em múltiplos artigos e capítulos do seu texto, a importância de que a desigualdade regional seja corrigida, ilustra-se essa preocupação quando se vislumbra o artigo 3º, III, da Lei Maior, o qual aborda que é objetivo fundamental da República Federativa do Brasil a erradicação da pobreza e da marginalização a fim que as desigualdades sociais e regionais sejam reduzidas. No âmbito do Direito Tributário, há disposição expressa de que podem ser concedidos incentivos fiscais para estimular a promoção do equilíbrio do desenvolvimento e social das diversas regiões do Brasil. O jurista, Celso Ribeiro Bastos (2000, p. 145), afirmava que não é possível suportar o desnível de desenvolvimento existente entre as regiões do país, inclusive por razões de harmonia nacional. Devido a isso, o desenvolvimento das regiões menos desenvolvidas de forma mais rápida deve ser uma preocupação latente de tal modo a serem desenvolvidas uma diretriz fundamental da política nacional.

Noutro giro, o aspecto federativo torna-se tímido quando o observamos sob a perspectiva das escolhas políticas no Brasil. Não existe, de fato, respeito ao princípio da cooperação, bem como solidariedade entre os nossos estados na prática. Apesar de Constituição dispor sobre a transferência delegada entre a União e os Estados-Membros, é cristalino o impedimento que existe para que efetivamente aconteça na prática. A nossa Magna Carta estabelece as diretrizes de organização, entretanto, não se percebe na prática as suas lições, por isso, é preciso políticas públicas eficazes para que o resultado ocorra, os nossos tributos devem possuir congruência com o aspecto federativo.

Não obstante a autonomia de receitas tributárias tenham provocado a descentralização no âmbito fiscal, o governo federal passou a atuar na política regional de forma abatida, ocasionando embates entre os entes federativos. A concorrência entre os Estados a fim de provocar investimentos que fomentem suas economias locais, aumentou significativamente

gerando o atual cenário de concessão de incentivos.

Os Estados através dos tributos obtêm a sua indispensável fonte de arrecadação. O Código Tributário Nacional traz, em seu artigo 3º, que tributo é todo pagamento pecuniário que ocorre de forma obrigatória, em moeda ou cujo valor nela se possa exteriorizar, desde que não seja sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada. A política fiscal atual não tem se mostrado satisfatória, visto que a tributação elevada, não traz o retorno esperado pela população.

A repartição de receita sucede posteriormente à entrada do ganho nos cofres de cada ente federado, sendo assim, depois que esgota a relação tributária. Como dito anteriormente, a repartição das receitas é uma consequência do Estado federado, uma vez que esta forma confere autonomia aos seus membros. A nossa Constituição Federal estrutura duas técnicas para a repartição de renda através da competência tributária própria e também através da colaboração da receita dos entes maiores com os menores.

No sistema tributário brasileiro, sete impostos são de competência privativa da União (II, IE, IPI, IOF, ITR, IR e IGF), três dos Estados (IPVA, ITCMD e ICMS) e três dos Municípios (ITBI, IPTU e ISS) Já o Distrito Federal, acumula a competência tributária municipal e estadual. Como é de fácil percepção, há um desequilíbrio em relação as receitas, pois o acúmulo de faturamento da União é superior ao dos Estados e Municípios. Diante disso, o legislador o legislador dispôs que os entes maiores devem ceder fração do montante arrecadado aos entes menores. Neste azo, a repartição sempre ocorrerá partindo da transferência da arrecadação dos entes maiores para os menores. Sendo assim, a União reparte parcela do que foi arrecadado por seus cofres com os Estados, o Distrito Federal e o Município, todavia, não recebe nenhum repasse constitucional desses membros. Ocorre o mesmo com os Estados em relação aos Municípios localizados em seu território. Seguindo esta lógica, os Municípios e o Distrito Federal não realizam tais repasses.

O tributarista Ricardo Alexandre (2017, p. 770 e 771), analisa a terminologia apontando diferentes correntes doutrinárias. Fala-se em repartição de receitas, seguindo a hermenêutica constitucional, visto que os entes maiores repartem suas rendas com os menores. Noutro giro, faz-se uma análise também com enfoque nos entes menores, falando-se em partição em receita. E, por último, aduz que a Constituição Federal é entendida por alguns através da adoção de duas técnicas, a discriminação por competência e a discriminação por produto.

Na repartição direta, o ente adquire a receita sem que haja qualquer intermediador, bem como sem que participe de fundo constitucional. No caso de ocorrer participação indireta, o capital repartido é destinado a um fundo de participação, sendo assim, a receita é repartida entre os favorecidos, em consonância com o previsto na lei e na Constituição.

Os tributos cujas receitas são vinculadas a uma contraprestação de ação estatal relativa ao contribuinte, como as taxas e as contribuições de melhoria, não estão sujeitos à repartição. Também não se pode repartir as receitas provenientes dos empréstimos compulsórios, pois este é vinculado às despesas que originaram a sua instauração. Atualmente só existe uma contribuição especial submetida à repartição, que é a CIDE-combustíveis referente às atividades do art. 177, §4º, da CRFB/88, ou seja, de atividades de importação ou comercialização de petróleo e seus derivados, bem como, álcool combustível e o gás natural juntamente aos seus derivados.

Ainda, existem tributos que não têm sua receita repartida, como são os casos dos impostos angariado pelos Municípios e pelo Distrito Federal, justamente sob a ótica do raciocínio exposto acima de que estes já são os menores entes. O imposto estadual sobre transmissão causa mortis e doações também não se transmite, bem como os impostos federais incidentes sobre exportação, importação, grandes fortunas e os impostos extraordinários de guerra. Por outro lado, existem impostos que a Constituição autoriza expressamente a repartição de receitas. Cita-se o exemplo do IOF quando este for ativo financeiro ou instrumento cambial, mais conhecido como IOF-ouro, onde a União repassa integralmente aos Estados 30% do arrecadado e aos Municípios (70%) e, ainda, 100% ao Distrito Federal, uma vez que este acumula as competências estaduais e municipais<sup>3</sup>.

---

<sup>3</sup> Art. 157. Pertencem aos Estados e ao Distrito Federal:

I - o produto da arrecadação do imposto da União sobre renda e proventos de qualquer natureza, incidente na fonte, sobre rendimentos pagos, a qualquer título, por eles, suas autarquias e pelas fundações que instituírem e mantiverem;

II - vinte por cento do produto da arrecadação do imposto que a União instituir no exercício da competência que lhe é atribuída pelo art. 154, I.

Art. 158. Pertencem aos Municípios:

I - o produto da arrecadação do imposto da União sobre renda e proventos de qualquer natureza, incidente na fonte, sobre rendimentos pagos, a qualquer título, por eles, suas autarquias e pelas fundações que instituírem e mantiverem;

No tocante ao ICMS, cumpre tecer algumas observações. Em respeito ao princípio da não cumulatividade, o ICMS incide sobre o valor agregado em cada operação efetuada. Conforme se depreende do parágrafo único, inciso I, do artigo 158, da CRFB/88 em destaque, o valor do montante a ser repartido entre os Municípios seria creditado de forma proporcional ao valor agregados nas operações e serviços executados em sua área. A finalidade deste dispositivo foi enaltecer os Municípios que tiveram a maior parcela de contribuição para que o referido imposto fosse arrecadado. Ainda, em relação ao inciso II do mesmo artigo, em relação à fração restante de um quarto, os Estados podem dispor de seus próprios critérios de repartição, em lei respectiva.

Sendo assim, o valor de ICMS transferido a cada Município, pelo fato de ser proporcional ao valor agregado nas operações tributadas que foram realizadas no território, é igualmente proporcional à contribuição que cada Município deu à arrecadação estadual (ALEXANDRE, 2017, p. 778).

## **2.2.2 Obstáculos na Alteração do Regime Atual frente ao Estado Federado**

Ao contrário do que ocorre em diversos países que adotam o modelo europeu de impostos sobre consumo, o Brasil não detém o poder nas mãos de um poder central, conforme já explicitado anteriormente, a nossa nação não é um estado unitário, pelo contrário, nossos entes possuem autonomia, visto que a forma de estado adotada é a Federação. Nesse contexto,

---

II - cinquenta por cento do produto da arrecadação do imposto da União sobre a propriedade territorial rural, relativamente aos imóveis neles situados, cabendo a totalidade na hipótese da opção a que se refere o art. 153, § 4º, III; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)

III - cinquenta por cento do produto da arrecadação do imposto do Estado sobre a propriedade de veículos automotores licenciados em seus territórios;

IV - vinte e cinco por cento do produto da arrecadação do imposto do Estado sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação.

Parágrafo único. As parcelas de receita pertencentes aos Municípios, mencionadas no inciso IV, serão creditadas conforme os seguintes critérios:

I - três quartos, no mínimo, na proporção do valor adicionado nas operações relativas à circulação de mercadorias e nas prestações de serviços, realizadas em seus territórios;

II - até um quarto, de acordo com o que dispuser lei estadual ou, no caso dos Territórios, lei federal.

os Estados, bem como os municípios já geram uma expectativa de receita dos impostos de sua competência, visto que já estão habituados a estas.

Desta forma, os Estados brasileiros sempre foram firmes no sentido de não abrir mão do ICMS, por receio de perder receita, bem como sempre pairou a inquietação em relação ao fato de que talvez não houvesse a necessária adaptação que esse tipo de mudança promove, o que ocasionaria problemas econômicos e sociais. Sendo assim, o ICMS estagnou e não abrangeu os impostos de competência federal e municipal que são o IPI e o ISS, como ocorre em grande parte do mundo.

Percebe-se que o nosso contexto federativo, cujo governo é composto por três níveis e cada um destes possui competência diversa, preponderou sobre qualquer tentativa de que houvesse maior harmonização no nosso sistema tributário, ocasionando o cenário atual que será descrito no próximo tópico. Não obstante, o Brasil introduziu no nosso ordenamento as inovações que foram adotadas pela Europa de forma parcial, adotando de forma imperfeita, o nosso ICMS não pode ser considerado um IVA de forma específica. Ao invés de termos um único imposto cujas alíquotas seriam uniformes, observamos como resultado três impostos: o IPI, o ICMS e o ISS, sendo estes cumulativos entre si. Foi adotada, neste azo, uma forma tripartite da tributação sobre consumo (COSTA, 2014, p. 76).

O nosso modelo atual dificulta, inclusive, a nossa relação com os demais países do bloco econômico que fazemos parte, o Mercosul. Sob essa perspectiva, o ICMS já foi incorporado ao nosso sistema tributário com deficiências latentes de cunho político e federativo, visto que fomos na contramão dos demais países da Mercosul e da União Europeia, os quais adotaram um imposto de competência nacional. O Brasil, por outro lado, dividiu a competência de um imposto que teria vocação para ser único, a fim de promover o desenvolvimento regional que como percebe-se não logrou êxito da forma que se pretendia, uma vez que ainda são nítidas e desproporcionais as desigualdades entre as regiões norte e nordeste quando comparadas com o sul e o sudeste. Destarte, para optar por este modelo de tributação, o país teve que abdicar da harmonia proposta pela nossa Constituição Federal.

Logo, percebe-se que o nosso país não abordou em nosso sistema, a neutralidade que existe no IVA, bem como, a simplificação dos tributos, divergindo a regra mundial de tributação sobre consumo percebida através dos países que adotam o supracitado imposto, o qual envolve a circulação de mercadorias, a produção e a prestação de serviços em sua totalidade. Sendo assim, há uma hipótese de incidência bastante abrangente, a qual incide sobre a produção e a



prestação de serviços ampla e não cumulativamente, diferente do que se observa no Brasil (COSTA, 2014, p. 77).

## 2.3 GUERRA FISCAL E SEU CONTEXTO ATUAL

### 2.3.1 Características e Conceituação

O termo “guerra fiscal” apesar de ter um cunho político claramente pejorativo, representa a situação atual vivenciada entre os Estados brasileiros, a qual não representa a harmonia que a Constituição Federal sonhou para o país. De acordo com os autores Ives Gandra e Paulo de Barros Carvalho (2014, p. 14), o Brasil regionalizou o imposto sobre o valor agregado, cuja vocação é nacional, indo na contramão da esmagadora maioria dos países. Como consequência existe uma grande dificuldade para que o sistema tributário alcance a justiça fiscal e o desenvolvimento nacional, em virtude das distorções provocadas pelo modelo que por nós fora adotado.

Os Estados menos avançados começaram a desviar investimentos dos mais desenvolvidos através de estímulos e incentivos ilegais, sendo estes arcados pelos próprios Estados receptores dos seus produtos e não pelos que os concediam. Ademais, verifica-se que quando a União diminui as políticas regionais, tal deturpação evidenciou-se, sendo assim, vislumbra-se que a receita proveniente do ICMS se afastou do valor adicionado das economias regionais.

No âmbito do ICMS, a guerra fiscal ocorre quando os Estados se enfrentam a fim de atrair investimentos, fazendo com que empresas sejam constituídas em seus territórios e, para tanto, obtém êxito quem oferecer mais incentivos beneficiando o negócio. Tal medida é tomada pois quando uma empresa se estabelece em determinado lugar há uma expectativa de que traga consigo investimentos, além de o fato de gerar empregos e renda para estas regiões. Portanto, os incentivos ensejadores da guerra fiscal têm como objetivo a expectativa de fomentar a economia local. É louvável o empenho empregado pelos Estados a fim de atrair recursos e desenvolvimento econômico e social, porém desencadeia, ao mesmo tempo, intimidação ao sistema normativo brasileiro.

Os incentivos podem ocorrer de diversas formas, é comum haver a isenção de impostos e até mesmo a instalação de estruturas com dinheiro público. Também é de praxe a concessão

de créditos especiais relativos ao ICMS, bem como empréstimos com prazos dilatados e juros competitivos. Ainda, os governos podem ofertar a aquisição de terrenos de forma mais simples e fácil. Por outro lado, a segurança jurídica é fator essencial para atrair investimentos e quando o Estado renuncia receita para atribuir investimentos privados, está ao mesmo tempo abrindo mão do dinheiro público em prol de quem não precisa dessa renúncia de natureza fiscal.

A guerra fiscal atinge não apenas as entidades tributantes, mas afeta de forma direta também os contribuintes que se beneficiaram através de incentivos, os quais ficam em uma situação de insegurança frente a validade das concessões recebidas, bem como aqueles que se envolveram em algum tipo de relação comercial com eles. Ainda, as consequências experimentadas ultrapassam o âmbito jurídico e influencia o campo econômico (MARTINS; CARVALHO, 2014, p. 27).

Por todo exposto, percebe-se que o ICMS deveria ser um imposto de competência da União, pois os Estados, em razão do princípio da não-cumulatividade, constantemente têm atritos entre si devido às operações interestaduais e tal panorama não tem sido sanado pelo Senado Federal, nem muito menos pelo CONFAZ. Ives Gandra da Silva Martins (1998, p. 2), defende que deveria haver um ICMS-federal, ou um IVA Federal a partir de uma reforma tributária, então ocorreria apenas a partilha do produto arrecadado, de forma instantânea, fazendo-se uso da máquina dos Estados em colaboração com a da União.

Ainda, nas palavras de Carlos Eduardo Cavalcanti e de Sérgio Prado (1998, p. 7),

a guerra fiscal é um caso de uma classe geral de fenômenos que emergem quando iniciativas políticas (o uso de benefícios e iniciativas fiscais) dos governos subnacionais adquirem conotações negativas e geram efeitos econômicos perversos em decorrência do caráter insuficiente ou conjunturalmente inoperante do quadro político-institucional que regula os conflitos federativos, o qual se revela incapaz de garantir um equilíbrio mínimo entre interesses locais de forma a evitar efeitos macroeconômicos e sociais perversos.

A competição que ocorre nessa conjuntura federativa impulsiona negociações entre as autoridades públicas junto ao setor privado e isso gera uma desordem no investimento lucrativo. Há uma clara divergência entre a guerra fiscal e a harmonia e equilíbrio da federação que a nossa Constituição preconiza, o que ocorre na prática é justamente o oposto, Estados brigando ferozmente a fim de atrair investimentos para o seu território a qualquer custo. De fato, a receita renunciada esporadicamente apresenta benefícios para o consumidor, chegando-se a conclusão de até quem atrai industrialização para o seu território, acaba sacrificando uma receita de grande importância para a população.

### 2.3.2 Benefícios Fiscais à Revelia Do Confaz

Os benefícios fiscais são impulsos de natureza econômica fornecidos pelo Poder Público a fim de que perseguir a consecução de objetivos de natureza extrafiscal. A Constituição, em seu artigo 151, leciona que deve haver um equilíbrio do desenvolvimento socioeconômico entre as diferentes regiões do país. Sendo assim, o Estado deve buscar reduzir as desigualdades regionais, bem como promover empregos ao obter investimentos cujo intuito é desenvolver a econômica através da atividade empresarial. O artigo 170, também da nossa Magna Carta, dispõe que a ordem econômica deve obedecer ao princípio da redução das desigualdades regionais e sociais. Ressalta-se que a redução das desigualdades sociais e regionais constitui, igualmente, um objetivo fundamental do Brasil.

Primeiramente, cumpre esclarecer o papel da lei complementar no nosso sistema tributário. A nossa Constituição indica expressamente quando a lei complementar será necessária, para a criação desta utiliza-se procedimento mais rigoroso, onde adota-se o quórum de maioria absoluta nas duas Casas do Congresso Nacional para a sua aprovação. Possui no âmbito do direito tributário a função de dispor sobre as normais gerais tributárias e, também, e disciplinar determinadas matérias escolhidas pelo legislador. Neste azo, a legislação complementar regulamenta as limitações constitucionais ao poder de tributar, ao passo que comanda matérias mais delicadas que necessitam de atenções especiais.

O artigo 155, §2º, inciso XII, “g”, dispõe que cabe à lei complementar regular a forma como, mediante deliberações dos Estados e do Distrito Federal, isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados. Ressalte-se que tal lei complementar não institui o ICMS em cada Estado e Distrito Federal, pelo contrário, seu objetivo é apenas preservar a uniformidade e harmonia do sistema tributário. O constituinte, no artigo 34, §8º, do ADCT, previu que enquanto não fosse criada a referida lei complementar, os Estados e Distrito Federal poderiam legislar através da celebração de convênio. Com a edição da LC nº 87/96, os convênios que regulavam o ICMS foram retirados o ordenamento jurídico.

Os convênios não são superiores às leis estaduais e nacionais, uma vez que cada um cumpre a sua função no âmbito de sua atuação, pautando-se sempre na Constituição que os confere poderes para tanto. O CONFAZ, Conselho Nacional de Política Fazendária, é um colégio composto por representantes do Governo Federal e dos Governos Estaduais e do Distrito Federal, o qual atua de modo a celebrar convênios referentes a especificidades do

ICMS. A LC nº 24/1975 afirma e seu artigo 1º que “as isenções do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias serão concedidas ou revogadas nos termos de convênios celebrados e ratificados pelos Estados e pelo Distrito Federal”. Sendo assim, tal matéria é apreciada pelo CONFAZ.

Desta maneira, o artigo 2º da supracitada lei, abrange que os convênios devem ser celebrados em reuniões com representantes dos Estados e do Distrito Federal, presidida por representantes do governo federal. No §2º, há a importante ressalva de que tais benefícios sempre só serão concedidos mediante a decisão unânime dos Estados representados, e para a revogação é necessária a aprovação de três quintos dos representantes presentes. Apenas os votos de representantes dos Estados e do Distrito Federal são computados, à União, por meio de seus representantes, cabe apenas presidir as discussões.

Contextualizando a LC 24/1975, nota-se que a mesma foi elaborada sob a vigência da Constituição de 1967, ou seja, havia outro cenário sociocultural, bem como econômico no país. Atualmente, os convênios referentes às matérias de isenções e incentivos tem por característica serem permissivos, sendo assim, dependem de que os Estados e o Distrito Federal produzam a respectiva lei para que haja a implantação.

Para o ilustre tributarista, Ives Gandra da Silva, a unanimidade exigida para a concessão de incentivos, estímulos ou benefícios fiscais no âmbito do ICMS seria cláusula pétrea, pois não pode-se suprimir o direito que os Estados possuem de se oporem a incentivos fiscais quando lhe prejudicarem de forma direta, caso contrário, haveria uma mácula ao próprio pacto federativo. Noutro giro, Paulo de Barros Carvalho, não vê o presente assunto sob uma ótica tão rígida e justifica sua opinião com base no argumento de que é facultativo aos Estados e Distrito Federal conceder ou não tais benefícios autorizados pelo CONFAZ através dos convênios, devido a isso não seria necessária a unanimidade exigida sempre que a pauta envolver o incentivo ao desenvolvimento dos entes que encontram-se em situação precária de forma comprovada (MARTIS; CARVALHO, 2014, p.59 e 60).

Os atos que exorbitarem a competência do CONFAZ são considerados inconstitucionais, pois quando concederem benefícios e ultrapassarem os limites territoriais do ente tributante, editando-os de forma isolada por cada Estado ou pelo Distrito Federal, eivam-se de vícios, uma vez referido conselho é quem confere a validade nacional e regula tal matéria.

Houve a construção de uma jurisprudência a fim de reputar inválidos os benefícios concedidos sob a não observância do que dispõe a nossa legislação, ou seja, sem a devida

autorização do CONFAZ por meio de decisão unânime. Neste sentido, merece destaque a proposta de Súmula Vincula nº 69, do STF, a qual determina que

qualquer isenção, incentivo, redução de alíquota ou de base de cálculo, crédito presumido, dispensa de pagamento ou outro benefício relativo ao ICMS, concedido sem prévia aprovação em convênio celebrado no âmbito do Confaz, é inconstitucional.

A fim de sanar tal problemática, foi proposto também um Projeto de Lei do Senado nº 130 de 2014, este previu a convalidação dos atos normativos de concessão de benefícios fiscais, sem a prévia aprovação por unanimidade pelo CONFAZ e que ocorreram até a data de 1º de maio de 2014, contemplando também remissão e anistia de créditos relativos ao ICMS desse período. Este originou a Lei Complementar 160/2017, sancionada pelo presidente Michel Temer e publicada em agosto de 2017.

A LC 160/2017, logo em seu 1º artigo, autoriza que os Estados e o Distrito Federal, através de convênio, deliberem sobre a remissão dos créditos tributários que foram constituídos ou não, oriundos de isenções, incentivos ou benefícios que foram instituídos contrariando o art. 155, §2º, inciso XII, alínea “g”, da nossa Carta Magna, por lei estadual publicada até o início da vigência desta. Ainda, a referida lei flexibilizou a unanimidade para autorização do convênio ao dispor que o mesmo pode ser aprovado e ratificado com o consentimento de dois terços das unidades federadas e um terço das unidades federadas integrantes de cada uma das cinco regiões do Brasil.

Em observância ao citado dispositivo, foi publicado em dezembro de 2017, o Convênio 190/2017, dispondo sobre tal matéria. Primeiramente, é necessário conceituar os atos normativos e os atos concessivos, de acordo com que aborda o convênio. Os primeiros são quaisquer atos que instituem benefícios fiscais publicados até 8 de agosto de 2017, já os segundos referem-se a qualquer ato que conceda benefícios fiscais editados com respaldo nos atos normativos aqui já conceituados. Também aborda os benefícios que se adequam ao determinado, como por exemplo a isenção, redução da base de cálculo, manutenção de crédito, remissão, anistia, moratória, transação, entre outras.

A fim de que haja a autorização para se valer de tal tratamento, o Estado deve fazer uma publicação em seu Diário Oficial e notificar o CONFAZ posteriormente e, assim, os benefícios fiscais não publicados devem ser revogados. Há previsão de que os supracitados entes podem estender os benefícios fiscais a outros contribuintes estabelecidos na mesma região com a condição de que as mesmas condições de fruição sejam observadas, e permite-se também a

adesão a benefícios fiscais concedidos para outro ente da mesma região, prática conhecida popularmente como a “regra da cola”.

Destarte, com o intuito de obstar a guerra fiscal tão presente no momento atual, o convênio apresenta restrições aos Estados. O convênio impõe prazos para a fruição para a concessão ou prorrogação dos benefícios e também vedou que se condicione a adesão ao benefício à alteração do estabelecimento do contribuinte para outra unidade federativa. Não há disposição acerca das sanções financeiras aos Estados que concederem benefícios fiscais que não estejam em consonância com o convênio. Apesar de proporcionar significativa redução de insegurança jurídica que assolava os contribuintes, tal medida não combateu, de fato, a guerra fiscal. O que se percebe é que a solução efetiva para combater tal celeuma foi postergada, mais uma vez.

### 3 A REFORMA TRIBUTÁRIA E O IVA

Partindo da premissa de que o nosso sistema tributário necessita realizar algumas mudanças a fim de aperfeiçoar o seu funcionamento, adequando-o à nossa Constituição Federal com o objetivo de findar a prática da guerra fiscal entre os entes, principalmente no que tange o ICMS e os Estados, os quais são objetos do presente estudo, percebe-se que tal caminho não é fácil de ser realizado, sendo assim, demonstra-se o exposto a partir de uma análise da atual conjuntura em contraposição ao IVA, modelo utilizado em grande escala mundialmente.

#### 3.1 A POLÍTICA TRIBUTÁRIA BRASILEIRA E A NECESSIDADE DE MUDANÇA

O Código Tributário Nacional brasileiro recentemente completou 50 anos de existência. Entretanto, o cenário econômico nacional e mundial sofreu profundas alterações desde o período de sua edição. Ressalte-se que, desde antes da promulgação da nossa Constituição de 1988, existem propostas de atualização no sistema tributário brasileiro.

Então, a ideia de reforma tributária não é atual, pois os pedidos de que haja alterações nos métodos de arrecadação são corriqueiros no nosso Congresso Nacional. Por outro lado, percebe-se que a motivação para propositura já é diferente, hoje em dia o principal ponto que enseja a potencial modificação da legislação em vigor refere-se ao cumprimento da justiça social. A demanda pela alteração do funcionamento dos nossos tributos, é pauta cada vez mais costumeira, uma vez que os contribuintes não percebem uma contraprestação no âmbito social dos tributos arrecadados pelos cofres públicos e, além disso, no atual modelo enfrenta-se uma burocratização demasiada.

Atualmente, existem diversos projetos tramitando no Congresso Nacional acerca do tema, porém os legisladores abandonaram as discussões sobre o tema e tais propostas encontram-se inconclusas. Os impostos nos moldes presentes incidem sobre o consumo de forma principal, contribuindo para o “custo Brasil”.

O “Custo Brasil” é um termo genérico, utilizado para denominar o gasto intrínseco à realização de negócios no país, o qual abrange tudo que gera uma morosidade processual, bem como ineficiência e onerosidade, gerados pela alta burocracia

A reforma do ICMS gera fortes polêmicas e o principal argumento que os Estados utilizam para contrapor a alteração do atual sistema, é o receio de perderem a sua autonomia. Tal ideia é equivocada, pois, na verdade, o que gera o enfraquecimento da nossa federação é justamente a ausência de harmonia observadas nos dias atuais, produto de disputas reiteradas entre as nossas Unidades estaduais. Para entender a nossa política do ICMS atual, é importante fazer uma breve análise das alterações já ocorridas ao longo dos anos.

Em 1934, houve significativa mudança nas atribuições estaduais com a outorga de competência a tais entes para a instituição do IVC (Imposto sobre Vendas e Consignações). Este imposto, em consonância com o disposto na Constituição de 1934, seria uniforme e sem distinção de procedência, destino ou espécie. Já a Constituição de 1946, trouxe uma singela alteração ao prever o afastamento imposição de uniformidade de acordo com a espécie de produto. Neste contexto, ficou possibilitada a variação da tributação de vendas nos Estados de acordo com o tipo objeto, ressalte-se que independentemente da origem ou do destino, esse produto seria tributado de formado igual.

Outrossim, o IVC possuía como característica o fator de incidir cumulativamente, sendo assim, afetava diretamente a circulação de produtos interestaduais e criava-se obstáculos ao deslocamento livre de mercadorias no Brasil. Isso possibilitou aos Estados aumentar a alíquota sobre determinados produtos a fim de resguardar ou incentivar a sua produção e, ao mesmo tempo poderiam reduzir alíquotas sobre produtos para fomentar a venda para outros entes. Em contraposição ao que era aplicado, surgiu, em 1965, o ICM (Imposto sobre Valor Adicionado na Circulação de Mercadorias) substituindo o IVC. Tal modelo era não-cumulativo e tinha como objetivo apaziguar os conflitos federativos que já ocorriam, a fim de promover o equilíbrio e para isso adotou-se um sistema de compensações. Baseava-se nos impostos europeus sobre valor agregado. Entretanto, o ICM não correspondeu às expectativas e o ICMS foi introduzido no nosso ordenamento jurídico em 1988.

A reforma tributária é pautada desde a década de noventa, contando com inúmeros projetos, porém tal temática não se concretiza devido ao receio dos Estados e também porque muitos destes se encontram em uma situação conveniente. É um imposto cujo caráter é nacional, entretanto, está sob o domínio das nossas unidades estaduais. Frise-se que, conforme será demonstrado, a reforma tributária pode ajudar exponencialmente o desenvolvimento e avanço do país.



O Ministério da Fazenda possui uma cartilha, elaborada em 2008, a fim de explicar os efeitos de uma possível Reforma Tributária, bem como justificar a sua necessidade. Em tal projeto compartilha-se os principais problemas do sistema tributário brasileiro, faz-se mister ressaltar que, o Brasil, na contramão dos outros países, possui uma quantidade de tributos indiretos significantes, contabilizando 6 no total, cada um com uma legislação diversa. O ICMS não foge a essa regra, uma vez que possui 27 legislações diversas, variando-se alíquotas e modo de arrecadação. Ainda, há dois tributos que incidem sobre o lucro das empresas, sendo eles o imposto de renda e a contribuição social sobre o lucro líquido (CSLL). É perceptível que esse sistema gera uma burocratização demasiada para as empresas no tocante do pagamento e da apuração de seus tributos pelas empresas, tendo por consequência um contencioso desproporcional com o fisco.

No que concerne ao ICMS a referida cartilha aborda que um dos inúmeros problemas do imposto é a forma de cobrança nas operações interestaduais, uma vez que, quando estas transações ocorrem, uma parte do imposto é devido ao Estado de origem e a outra parte ao Estado de destino. Entretanto, existe um problema estrutural devido à objeção por parte dos Estados em ressarcir as empresas exportadoras de créditos acumulados referentes ao supracitado imposto. Por outro lado, o problema mais alarmante é a guerra fiscal.

Desse modo, o Ministério da Fazenda traz como solução o objetivo de simplificar o sistema quanto aos tributos federais e sobretudo em relação ao ICMS, eliminando tributos e desburocratização a legislação tributária, e também, o fim da guerra fiscal gerando desenvolvimento e eficiência na seara econômica.

Paulo Bonavides (2013, p. 5), conforme citado por Paulo de Barros Carvalho (2014, p. 205), em palavras precisas descreveu que

Somos hoje uma federação condenada à morte. Razões políticas, sobretudo sociais, lavram a sentença capital. Que política tem, pois, esse governo ou tiveram os governos antecedentes para levar a cabo uma reforma do sistema de tributos, suscetível de prevenir a consumação da tragédia federativa; que eu vejo prestes ao desenlace na forma submissa com que os Estados membros e os municípios se demitem de suas respectivas autonomias? Debaixo das omissões do Poder Central, as desigualdades sociais e regionais se avolumam, ficando os entes federativos sujeitos, por completo, às injunções da política econômica e financeira da União, à instrumentalização da dependência que os oprime e esmaga, quer na negociação das prestações da dívida pública, quer na liberação de dotações orçamentárias. Ficam, assim, à mercê doutra ditadura, complemento atroz da ditadura constitucional, que dissolve o poder democrático e faz da república e da federação quimera dos constitucionalistas.<sup>4</sup>

---

<sup>4</sup> Trecho do discurso de Paulo Bonavides proferido na PUC – RS por ocasião do recebimento da medalha “Mérito Universitário”. In: Gilson Salomão Leite (Coord.). *Extinção do crédito tributário: homenagem ao professor José Souto Maior Borges*, Belo Horizonte: Fórum, 2013, epígrafe, p. V.

O nosso sistema tributário induz, a cada dia, o mercado brasileiro a ser menos competitivo no comércio externo em razão do custo despendido na produção ser muito elevado, pois a carga tributária incide principalmente através do consumo. Sendo assim, além de ser muito complexo, existe concentração exorbitante sobre o consumo e isso desencadeia um custo administrativo alto não só para o contribuinte, como também para a Administração Pública. Neste azo, o atual cenário não condiz com o que a nossa Constituição apregoa. Para que haja justiça social, o direito tributário necessita estar em congruência com o direito constitucional e direito financeiro. Hoje, os brasileiros desacreditam nas nossas instituições financeiras, gerando uma sintomática necessidade de mudança.

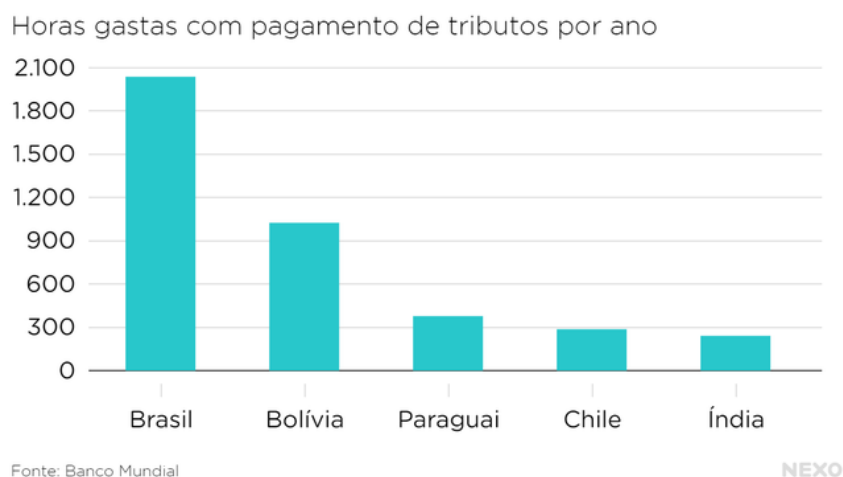
O Brasil apresenta uma desigualdade concreta que destaca ainda mais a indiscutível necessidade de que seja realizada uma organização da repartição de rendas e o Direito deve atuar justamente para que os objetivos esculpidos na nossa Lei Maior se concretizem. A legislação tributária desempenha uma função elementar para que a sociedade seja mais desenvolvida, justa e igualitária. Nesse sentido, a reforma tributária tem que estar aliada à justiça social.

Na realidade a existência de tributos cumulativos constituem a inadequada incidência de tributo sobre tributo, frente aos enormes erros na apuração (BARBOSA, 2018, p.80). Constata-se, igualmente, a ocorrência do que se chama de “pejotização”, termo consagrado pela jurisprudência para explanar a contratação de serviços pessoais, os quais são praticados por pessoas físicas de forma subordinada, onerosa e não eventual, sendo executados por pessoa jurídica constituída apenas para tal finalidade. Esse fato gera diferenças das alíquotas aplicadas às pessoas físicas e às jurídicas em relação às suas rendas que, por consequência, ocasiona fraudes constantes no sistema previdenciário, bem como, na legislação trabalhista.

Destaque-se, também, a sobrecarga que existe no poder judiciário brasileiro de ações referentes ao Poder Público devido à má aplicação do direito e da burocratização existente, tornando-se necessária que as ações tributárias sejam mais eficientes, no real sentido da palavra de produzir mais resultados a partir de menos procedimentos.

Há a necessidade simplificação no sistema tributário brasileiro, a fim de reduzir o tempo despendido pelas empresas para realizar os cálculos e a contabilização e pagamento de seus tributos. A competitividade do mercado brasileiro é diretamente afetada pelo já denominado “custo Brasil”. O nosso país apresentou péssimo rendimento no que tocante às horas de trabalho

necessárias para pagar os tributos brasileiros, acarretando prejuízo às empresas uma vez que despendem dinheiro para os cofres públicos ao pagar os tributos e também para arcar com os funcionários que realizam tal função, visto que nas empresas existem setores específicos para lidar com a administração, conforme se percebe no gráfico exposto.



Fonte: Nexo Jornal, 2017.

Sendo assim, o atual modelo tributário sobrepesa intensamente as empresas e dificulta os empregos, enfraquecendo o crescimento no âmbito econômico, além de incentivar a sonegação, a corrupção e o déficit no orçamento previdenciário.

### 3.2 NOÇÕES GERAIS DO IMPOSTO SOBRE VALOR AGREGADO

O Imposto sobre Valor Agregado originou-se na França no ano de 1954, visando amenizar os valores dos produtos alvo de incidência de impostos indiretos, cuja base de cálculo se dá a partir do valor que é acrescentado aos produtos, incidindo sobre o consumo. Desta forma, trata-se de um imposto plurifásico, ou seja, não cumulativo, pois sua liquidação ocorre em cada fase da cadeia econômica. Sendo assim, o referido imposto não incide em cascata, contendo as fases do processo de produção e fornecimento de forma idêntica. Pelo contrário, sua incidência se dá sobre o importe líquido obtido em cada operação, de forma particular sobre o valor acrescentado que o produto sofre no ciclo produtivo. Utiliza-se, portanto, o método crédito imposto, dedução imposto do imposto ou método indireto subtrativo, o qual funciona

concedendo aos participantes do fornecimento do produto, o benefício de deduzir do imposto cobrado a quantia sobre os seus insumos.

Seguindo o mesmo raciocínio, o aumento dos encargos sobre o produto não depende de forma direta da quantidade de operações sucedidas no seu processo produtivo. Por ser um imposto indireto, o ônus de arcar com o pagamento do imposto recai sobre o consumidor, uma vez que é quem o suporta economicamente. O vendedor do bem ou prestador de serviço, enquadrado enquanto sujeito passivo, na realidade, tem apenas a obrigação de liquidar e de cobrar do consumidor o valor referente ao imposto, ou seja, deduz a quantia devida ou já paga sobre a incidência dos seus insumos, apurando a repercussão líquida que deve ser arrecada pelo Estado. Por essa razão, fica clara a posição de neutralidade do sujeito passivo.

Faz-se mister pontuar que o fenômeno da repercussão econômica aduz a transferência da incumbência financeira proveniente do tributo para o próximo consumidor na cadeia de consumo. Neste azo, o contribuinte transfere os valores resultantes de um determinado tributo, bem como seu importe para o próximo do ciclo, repassando o ônus financeiro despendido, ficando desobrigado de qualquer despesa, já que a repassa ao consumidor final. Conforme se percebe, o referido evento ocorre de forma cristalina nos tributos indiretos. Sendo assim, o IVA enquadra-se perfeitamente nesse mecanismo, pois o sujeito passivo arca com o valor do imposto perante os cofres públicos, entretanto, quantia paga é produto do embolso satisfeito pelo adquirente o qual foi embutido no preço do feito. Então, quem recolhe o imposto não é quem, de fato, o suporta economicamente.

Consequentemente, o imposto sobre valor agregado possui obrigação única, pois o fato gerador é instantâneo, não perdura no tempo e nem se refaz a partir da mera passagem do mesmo.

Percebe-se que o IVA é um imposto geral sobre consumo, onde as transmissões de bens, a prestação de serviços, as importações e a aquisição de bens intracomunitárias, são tributadas. Sendo assim, é um imposto que compreende o regime geral e também numerosos regimes especiais, observando-se sempre a harmonização comunitária de forma ao menos razoável (NABAIS, 2014, p. 547). A doutrina majoritária o classifica como um imposto geral, e não apenas como um imposto sobre despesa para o consumidor final.

Inúmeros países adotaram tal imposto, devido a alguns atributos positivos que este possui, como o fato de transformar a tributação sobre o consumo mais equânime em relação

aos produtores e consumidores; gerar menor evasão fiscal, aumentando a proteção sobre o sistema tributário; bem como aumentar a receita sobre o consumo.

A Comunidade Econômica Europeia, através das Diretivas 67/227/CE e 67/228/CE, determinou a adoção do IVA em 1970. A consequência de tal medida foi a substituição dos impostos cumulativos vigentes em seus Estados-membros. Desta forma, foram estabelecidas regras gerais para o referido imposto. Primeiramente, destaque-se que, segundo tal instrumento, o IVA é um imposto geral sobre o consumo, incidente sobre as transações de mercadorias e sobre as prestações de serviços. Além disso, ficou estipulado que o imposto é proporcional ao preço das mercadorias e das prestações de serviço, de forma autônoma ao número de transações verificadas no ciclo de distribuição e de produção que antecedem a tributação. Nesse sentido, deve incidir a cada transação posterior, com a antecipada dedução do imposto pago, excluindo o efeito cumulativo. Interessante ressaltar que houve a imposição de harmonizar os impostos incidentes sobre o volume de negócios, permitindo que a concorrência seja mais neutra interna ou comunitariamente, e em relação às trocas comunitárias previu-se a abolição da tributação das mercadorias na importação e a sua suavização na exportação (OLIVEIRA, 2011, p.10). Ressalte-se que a União Aduaneira entrou em vigor em 1968.

Além disso, o IVA possui diversos tipos de sujeito passivo, desta forma, cada um possui suas respectivas obrigações e atribuições de forma distinta. Sob essa perspectiva, o devedor do imposto é aquele cuja obrigação é pagar o arrecadado aos cofres públicos. Já o consumidor final pode ser classificado enquanto a pessoa a quem o imposto é destinado, ou seja, este é o contribuinte de fato, pois, observa-se a sua capacidade contributiva e o consumo do produto, gerando o fenômeno da repercussão tributária. Saliente-se, entretanto, que o consumidor final não integra a relação jurídico-tributária, no mesmo sentido do que ocorre com o ICMS.

Há diversas formas de cobrança do referido imposto. A primeira ocorre de forma monofásica, cuja incidência se dá na etapa final de comercialização, um exemplo é o mecanismo do imposto sobre vendas e varejos dos Estados Unidos da América, o qual acarreta uma desoneração do ciclo de produção, tributando apenas na fase do consumo. Não sendo considerado pela doutrina um método de imposto sobre valor agregado como os modelos adotados pela União Europeia e pelos países integrantes do Mercosul. O IVA pode ser arrecadado também de forma monofásica mais uma vez, só que incidindo na fase inicial de comercialização com aplicação de lucro presumido nas fases de comercialização posteriores, ou seja, utiliza-se uma margem de valor acrescentado. No Brasil, tal procedimento é denominado substituição tributária. Já a última forma de angariar o IVA, método que o abrange

de forma mais rígida, é pela forma plurifásica o qual engloba vários ciclos desde a elaboração até o consumo, nesse caso ocorre a dedução do imposto pago na etapa anterior do valor cobrado na etapa seguinte, sendo assim, quem paga efetivamente o imposto é o consumidor final.

Os três modelos de recolhimento do IVA não promovem transformação na consequência final, onde evita-se que ocorra em cascata. Saliente-se que na substituição tributária, pode haver a devolução do imposto pago a maior, caso o preço final seja inferior ao deduzido anteriormente, ou, ainda, que haja perda de recolhimento se o preço final for maior do que o inicialmente calculado. (ASSUNÇÃO, 2015, p. 49). Entretanto, ressalte-se que tal ajuste não ocorre no Brasil através do ICMS, uma que vez tal ajustamento só irá ocorrer caso o fato gerador previamente presumido não ocorra.

### 3.3 ANÁLISE ACERCA DA TRANSFERÊNCIA DA ARRECADAÇÃO DO IVA PELA UNIÃO AOS ESTADOS MEMBROS

Faz-se necessária a análise do IVA em outros ordenamentos jurídicos para melhor compreender o seu funcionamento. O Canadá, a Austrália e a Alemanha são exemplos bem delineados de um federalismo exitoso e harmônico, por essa razão serão utilizados como base para o presente estudo. Conforme será demonstrado, apesar de serem países com culturas, dimensões e economias bastante distintas, possuem uma estrutura fiscal bastante convergente em alguns pontos.

De acordo com Sérgio Prado (2016, p. 199), existem três atributos que constituem a eficiência de uma federação, são eles: mecanismo de equilíbrio vertical, mecanismos e sistemas de equilíbrio horizontal e mecanismos de cooperação intergovernamental. Primeiramente cabe esclarecer sobre o equilíbrio vertical. Durante o século XX, a federação ganhou duas características estruturantes e ficou comumente estabelecido que os impostos básicos, como o Imposto Sobre Valor Agregado e o Imposto sobre a Renda, deveriam sempre ser impostos federais e uniformes. Isso se justifica porque por serem impostos econômicos de grande vulto, a sua administração por parte dos Estados ou Municípios pode ocasionar transferências infrutíferas dos recursos provenientes destes, acarretando a “guerra fiscal”, observada no Brasil. A segunda particularidade diz respeito a retroceder o firme processo de centralização no governo federal.

Assim posto, a arrecadação ocorre principalmente no âmbito do governo federal, entretanto, este arrecada mais do que gasta de forma direta, por outro lado, os Municípios arrecadam uma pequena fração, bem menor do que os seus encargos demandam. Sob tal ótica, enquanto a União possui um superávit em suas finanças quando levados em consideração seus gastos diretos, os Estados e Municípios apresentam, por vezes, déficit. Sendo assim, as federações devem ter sistemas de transferência de recursos verticais, cujo objetivo é promover o equilíbrio fiscais entre os entes federados.

Para tanto, deve haver a partilha dos grandes impostos, sendo assim, a Constituição Federal deve prever o repasse referente a cada ente. Necessita haver também a transmissão redistributiva, intentando reduzir as diferenças regionais e municipais, uma vez que tais transferências são originadas dos orçamentos dos governos posição elevada, assim, não há compartilhamento de forma direta de impostos.

O equilíbrio vertical, conforme ressalta Prado (2015, p 201), possui como obstáculo a variação existente no custo que envolve o suprimento dos serviços cujo encargo compete propriamente a cada respectivo ente da federação, isso pode ser vislumbrado pelo fato de que tais encargos alteram-se com o decurso do tempo, uma vez que gastos e atribuições são adicionadas aos orçamentos, além de que pode ocorrer o crescimento atípico das dívidas, exemplo prático disso é o aumento do desemprego que hoje assola o país. Por esta razão, faz-se necessário que haja um instrumento, acionado em períodos habituais, a fim de regular a distribuição vertical.

Nesta seara, existem mecanismos padrões que realizam o ajuste fiscal nas federações já apontadas no início deste tópico. Ressalte-se que o primeiro paradigma abordado tem relação com a repartição dos impostos principais, como o Imposto de Renda e o IVA, consentindo-se sempre as devidas alterações periódicas, no Canadá e na Austrália funciona dessa forma. O segundo modelo corresponde a atuação de forma direta no orçamento do governo federal e se dá por meio de transferências regulares, as quais não são diretamente decorrentes do compartilhamento de impostos, mas de deliberações orçamentárias do governo federal, como ocorre no caso da Alemanha. Sendo assim, este segundo é mais flexível, ao passo que o primeiro é mais previsível, uma vez que demonstra o desempenho futuro de sua receita.

Ainda, com relação ao funcionamento dos repasses nesses três modelos de federalização, perceber-se-á que cada um ocorrerá de acordo com as peculiaridades de cada país. Na Alemanha o sistema se dá a partir da partilha dos impostos, existe o Conselho Fiscal

responsável por avaliar e recomendar a alteração do compartilhamento do IVA, caso seja verificado necessário, tal instituição se reúne de forma periódica. Por outro lado, na Austrália a dinâmica ocorre de forma diversa, uma vez que a distribuição de recursos ocorre de modo condicionado, submetendo-se a uma elaboração precisa de como serão aplicados os recursos repassados. Por fim, o Canadá possui características semelhantes às observadas no nosso ordenamento jurídico no que se refere à autonomia dos entes federados, lá as transferências ocorrem de livre aplicação pelas suas províncias.

Passando para a análise do segundo mecanismo apontado por Prado (2015, p. 205), tem-se o equilíbrio horizontal. Faz-se mister demonstrar que as diferenças econômicas sempre serão característica presente nas federações, sendo assim, a capacidade econômica regional sempre possui relevo nessa forma de Estado. O referido equilíbrio origina-se do fato de que os Estados e Municípios mais ricos arrecadam mais e têm maior capacidade de fornecer serviços de qualidade. Devido a isso, existe uma forma de desigualdade bem perceptível na prática, pois os Estados e Municípios mais pobres só poderiam prover serviços de melhor qualidade se possuíssem alíquota maior do que as observadas no restante do país, posto isso, observa-se que se impostos não forem taxados de forma majorada, os serviços serão piores.

Uma solução para dirimir tal situação é que o governo federal ao arrecadar recursos fiscais de regiões mais ricas, desloque-os para as mais pobres. Sendo assim, transfere-se do governo federal para os Estados e destes para os Municípios. A finalidade genérica deste equilíbrio é que os entes da federação possuam capacidade de despesa semelhante a fim de ofertar aos seus habitantes os serviços devidos. Basicamente o processo de equalização visa a transferência de recursos angariados pelos mais ricos para os mais pobres, podendo ocorrer de forma direta, ou indiretamente através da interferência do governo federal. Desta forma, deve ocorrer uma estimativa das receitas originárias de cada esfera do governo e as partilhas serão delimitadas a fim de complementar tais arrecadações. Assim, as transferências variam de acordo com a alteração das receitas correspondentes.

No Brasil os mecanismos abordados acima foram instituídos de modo completamente diverso. Aponte-se primeiramente que no nosso ordenamento não há a previsão de revisão periódica da distribuição verticalizada. Nesse sentido, Sérgio Prado (2015, p. 2018), possui uma visão crítica interessante, abordando que

qualquer governo que consiga acesso à certa parcela dos recursos fiscais considera que ela é um direito inalienável, intocável para todo o sempre. Muito sintomático o fato de que as duas únicas mudanças de maior dimensão na distribuição vertical



aconteceram em momentos de forte transição política: em 1965/7, com a reforma tributária imposta pelo regime militar, e em 1988, nos momentos finais do mesmo regime militar.

O repasse vertical, ou ausência deste, é alvo de diversas críticas dos governos Estaduais e municipais, uma vez que o nosso poder legislativo não se empenha na criação de instituições adequadas para promover o supracitado equilíbrio. A nossa Carta Magna não dispõe sobre procedimentos de revisão para negociar soluções no que tange a posse da receita fiscal pelos governos e isso induz que os conflitos federativos se alonguem, uma vez que a partilha dos impostos coparticipados sofreu poucas modificações ao longo do tempo. Um exemplo claro disso é que o ICMS só percebeu uma única alteração no ano de 1980, na qual o nível de partilha para os municípios passou de 20% para 25%. Atualmente, a nossa Constituição destina 23,5% da arrecadação ao Fundo de Participação dos Municípios (FPM) e 21,5% ao Fundo de Participação dos Estados (FPE) e do Distrito Federal.

Entretanto, devido à ausência de organização apropriada, tais repasses não apresentaram ganhos proporcionais. Ainda de acordo com os estudos de Prado (2015, p. 220)

esta expansão, contudo, não significou ganhos proporcionais para GSNs [governos subnacionais], pois a grande deficiência deste tipo de distribuição, quando não regulada adequadamente, é que o GF [governo federal] pode administrar seu esforço tributário de forma a “desidratar” as fontes compartilhadas, e foi isto o que aconteceu. O IPI, que em 1970 significava 48% da receita federal (fora previdência), em 2010 não chegava a 9%. O imposto de renda passou de 30% para apenas 38% da receita federal no mesmo período, sendo o dinamismo desta receita totalmente apoiado na expansão das contribuições sociais, instrumento exclusivo do GF,<sup>17</sup> e que são receitas não compartilhadas. O resultado final deste processo: as receitas federais compartilhadas via fundos de participação (FPE e FPM) que, em 1988, chegavam a 29% das receitas federais, em 2010 chegavam apenas a 20%.

Desta forma, o Brasil precisa rever a sua sistemática federativa, a fim de buscar o equilíbrio vertical, através da adoção de instituições definitivas as quais poderão analisar de forma coerente os encargos financeiros, bem como os custos regionais, observando a demanda sobre determinados tipos de serviços e os valores despendidos para a realização destes.

O Brasil é um país repleto de disparidades socioculturais e o caminho para que haja justiça fiscal está diretamente atrelado ao sistema de nivelamento, cujo principal objetivo é garantir estabilidade à federação. Percebe-se que a desigualdade se faz presente em todas as federações, entretanto, deve haver uma busca para reduzi-la já que não é possível promover sua total eliminação. A promoção de uma discussão a nível nacional sobre as prioridades de gastos necessita ser colocada em prática, a fim de compor um orçamento que vise uma melhor

repartição dos recursos, para que isso se efetive, é necessária a cooperação entre os governos dos entes federados.

Ressalte-se que a nossa federação apresenta características bem distintas daquelas apresentadas no início deste tópico. Nosso país adota o sistema presidencialista e, além disso, os Municípios possuem autonomia, desta forma, a solução não é simplista, não podendo ser resolvida apenas aplicando um modelo idêntico aos apresentados, pelo contrário, a presente análise serve para facilitar a compreensão de como funciona o federalismo.

Sendo assim, é essencial que os Fundos de Participação sejam reestruturados para que, de fato, sejam eficientes. Outro aspecto importante de ser destacado é o fato de que os governos federais e municipais devem ser fortalecidos e organizados, atualmente não existe um diálogo sobre as finanças públicas e para que isso seja possibilitado, os entes devem conviver em harmonia, conforme a nossa Constituição pensou, então, o marco inicial para promover tal mudança é o fim da “guerra fiscal”. Com a adoção do IVA no Brasil, os repasses deverão ser feitos automaticamente para as contas do Estado, da União e do Município, tal como ocorre com o Simples Nacional.

## 4 IMPOSTO SOBRE VALOR AGREGADO ENQUANTO SOLUÇÃO PARA ENFRENTAR O ATUAL CENÁRIO DE GUERRA FISCAL

Após analisar o IVA e suas principais características a fim de embasar um melhor entendimento sobre o imposto em comento, é iniciado o estudo deste enquanto uma possível resposta para solucionar o tema proposto, delineando-se a sua experiência em diversos países, assim como as tentativas de avanço no Brasil objetivando promover uma reforma tributária, além de destacar, também, as alterações práticas que esta experiência traria para a nossa federação.

### 4.1 EXPERIÊNCIA MUNDIAL COM A ADOÇÃO DO IVA

O Imposto sobre Valor agregado obteve êxito mundialmente, prova disso é que mais de 150 países já o adotam em seus ordenamentos jurídicos. A primeira experiência a ser abordada no presente capítulo será a europeia. Conforme já adiantado, tal imposto é adotado pela União Europeia.

A primeira tentativa de formação do IVA ocorreu após a Primeira Guerra Mundial, visto que inúmeros países nesse contexto necessitavam promover uma reformulação na política fiscal indireta a fim de reconstruir sua economia. Por esta razão, o referido imposto é produto dos impostos cumulativos, os quais incidiam em cascata e foram aperfeiçoados resultado posteriormente na criação deste. Em 1916, em decorrência do resultado desastroso da guerra, a Alemanha implantou um imposto de selo sobre as transações de mercadorias, denominado “*Warenumsatzstempel*”, em que incidia a alíquota de 0,1% sobre a alienação de bens, após determinado tempo tal imposto começou a incidir também sobre a prestação de serviços, denominando-se “*Umsatzsteuer*”. Por fim, posteriormente em 1919 o imposto foi reformulado para que a tributação ocorresse apenas na diferença entre a entrada e a saída das empresas, afastando o efeito cumulativo. O IVA ainda não era vislumbrado nessa situação, entretanto, o referido imposto foi pioneiro no sentido de instituir um imposto não cumulativo na Europa. (COSTA, 2014, p. 11).

Na França, no ano de 1936, houve a criação de um imposto que incidia uma única vez no ciclo de produção, ou seja, de forma monofásica, denominado “*taxe à la production*”. Existiu aí um estímulo à criação do IVA, uma vez que o imposto era debitado apenas no

momento em que os bens se encontravam finalizados. Em 1954, Maurice Lauré a partir de seus estudos ampliou a autorização para que a dedução se estendesse das matérias-primas às despesas com aplicação de capital, criando-se, assim, o imposto conhecido por “*taxe sur la valeur ajoutée – TVA*”. A partir desse momento, era recolhida apenas a diferença entre o valor da compra e o valor percebido na venda em cada etapa do ciclo econômico. Por sua vez, o IVA foi instituído na Alemanha em 1968.

É incontestável a contribuição do supracitado imposto na política fiscal mundial, pois observa-se que findou a cumulação no âmbito dos impostos incidentes sobre consumo. Segundo o que já foi exposto, é perceptível que o IVA contribui para a harmonia entre os membros de uma federação ou até mesmo de uma comunidade, razão pela qual foi introduzido na Europa.

A União Europeia é um modelo econômico almejado, por ser um bloco econômico bem-sucedido, sendo, inclusive, uma das maiores potências econômicas da nossa globalização. Não obstante, trata-se de um modelo almejado, como pode-se perceber através do Mercosul. Para que fosse viabilizado o Mercado Comum visado pelo bloco, era necessário que houvesse a efetivação de uma política tributária e fiscal entre os países integrantes. Ante o exposto, o IVA foi instituído com o objetivo de atingir a harmonia e integração entre os membros.

Por objetivar o fim das barreiras fiscais entre os Estados-membros, no IVA a tributação é preponderante na origem no mercado intracomunitário. A partir desta medida, visava proporcionar um modelo comum. Posteriormente, houve a criação de um regime transitório o qual definia o princípio da origem para algumas situações e o princípio do destino para outras diversas, prevalecendo desta forma durante quatro anos. Até que em 1997, as atividades que envolvessem circulação de mercadorias passaram a ser tributadas em sua totalidade no país originário. Devido à dificuldade de que houvesse unanimidade para aprovar nos diretrizes, o regime transitório foi prorrogado até os dias atuais, ocorre ainda tributação no país de origem nos procedimentos que envolvem o consumidor o qual não é sujeito passivo do IVA, a regra é a tributação na origem, porém ressalte-se que existem diversas exceções. Já nas operações realizadas entre os sujeitos passivos referentes a este imposto, a regra é que a tributação ocorra no destino.

Nesse sentido, as mercadorias cujo IVA já havia sido incidente e arrecadado em um país, pode circular na União Europeia sem regulamentações aditivas, objetivando a supressão das fronteiras fiscais a fim de promover a unificação do espaço fiscal no interior do referido bloco (COSTA, 2014, p 25).

Faz-se mister ressaltar que a presente análise histórica de aperfeiçoamento da experiência europeia é importante para compreender o sucesso da implantação do IVA em uma estrutura de países complexas que serviu de base para o mundo. Conforme já salientado, tal imposto é dispositivo eficaz para o estímulo de federações, sendo, inclusive, obrigatória a sua adoção para os países que possuísem o desejo de ingressar na União Europeia. As características do IVA o tornam um imposto atraente, pois percebe-se que é possível que este seja neutro, na medida em que a sua utilização tenha por finalidade o efeito fiscal.

O Imposto Sobre Valor Agregado pode ser entendido como um tributo de causa comunitária, embora sua constituição não tenha sido idealizada para tal finalidade, as suas particularidades denotam ser próspero quando pensado sobre o aspecto da integração fiscal. O referido imposto tem sido utilizado na União Europeia como forte mecanismo de agregação econômica e tributária, sendo facilitador para a união deste bloco nos moldes atuais.

Conforme já explicado, o imposto em comento possui uma estrutura extremamente peculiar, sendo considerado de vocação para-universal, descrição contemplada por António Moura de Oliveira (2010, p. 69) em seus estudos. Ainda, de acordo com referido autor as vantagens introduzidas pelo IVA contemplam a consequência anestésica na economia da sua administração para as autoridades tributárias e também na receita que assegura, possibilitando a neutralidade e a transparência. O efeito anestésico supracitado se evidencia, pois gera uma receita essencial para os Estados e quando a sua alíquota é elevada, o seu impacto social é contido, na medida do possível, uma vez que o imposto é embutido no preço dos bens ou serviços, acarretando a anestesia fiscal evidenciada.

Por todo exposto, a experiência europeia demonstra que a gestão do IVA ocorre de forma econômica, uma vez que cabe ao poder público apenas fiscalizar se a utilização do imposto ocorre de forma devida, prevenindo sonegações e desvios de forma a garantir que as obrigações tributárias sejam, de fato, adimplidas, eximindo-se da cobrança do imposto e da liquidação, uma vez que estas foram transferidas aos sujeitos passivos. A fim de assegurar a fiscalização, a administração pública recorre aos recursos tecnológicos, através do cruzamento de dados e informações concedidas pelos contribuintes de direito. Essa característica já é observada pelo ICMS no Brasil, sendo assim, não haveria grandes inovações para o nosso ordenamento neste quesito.

Em consonância com o exposto, um atributo positivo do imposto é que ele é neutro. A Diretiva do IVA, em seu artigo 1º, dispõe que a tributação deve ocorrer proporcionalmente ao preço do bem ou do serviço prestado, independentemente se sua etapa produtiva e distributiva foi

mais longa ou não. Segundo Xavier de Basto (1991, p. 52 e 53), conforme citado por António Moura de Oliveira (2010, p. 74),

com o IVA, na verdade, o conteúdo fiscal dos bens não depende nem da extensão dos processos produtivos em que foram obtidos, nem da repartição do valor acrescentado pelos diferentes operadores. Não há estímulo, nem desestímulo à integração vertical.

É importante destacar que em razão do supracitado princípio, os Estados não devem aplicar alíquotas de IVA distintas a objetos ou fornecimento de serviço iguais ou afins que concorram entre si, nem regimes de tributação diferentes a sujeitos passivos que realizem operações idênticas (OLIVEIRA, 2010, p. 76). Esse ponto possui grande relevo, visto que tal característica suprimiria a guerra fiscal que ocorre no país, quando se observa a diferença de alíquotas existentes entre os Estados brasileiros que, conforme já explicado, é utilizada a fim de atrair investimentos e lucros sacrificando uma parte da receita e gerando uma instabilidade jurídica, vez que as alterações não ocorrem da forma correta.

Constate-se, ainda, que as tributações devem acontecer no Estado onde os bens são consumidos ou, também, onde encontra-se localizada o destinatário das prestações de serviços. Por isso, aplica-se aos produtos e serviços obtidos em outros Estados a mesma alíquota que incidente sobre o mesmo tipo de bens e serviços adquiridos no Estado-membro de consumo (OLIVEIRA, 2010, p 76).

O Imposto sobre Valor Agregado também é adotado por países integrantes do Mercosul, possuindo diversas particularidades em cada um deles. Primeiro é importante contextualizar que por se tratar de bloco econômico para que haja a consolidação do Mercado Comum, os seus participantes devem buscar harmonizar a sua política fiscal e econômica. Atualmente, é perceptível a dificuldade que o bloco encontra em compatibilizar o ordenamento jurídico e as respectivas leis dos seus países, principalmente relacionada à legislação tributária para promover o funcionamento do mercado enquanto um único país. O maior empecilho encontra-se relacionado aos impostos indiretos incidentes sobre o consumo.

O IVA não é inovador na América do Sul, vez que alguns países que já o adotam, nesse sentido é importante ressaltar o funcionamento deste imposto em tais nações. No Uruguai o referido tributo é previsto no Código Tributário Uruguaio de 1996 e corresponde a 50% da arrecadação total. Ressalte-se que este país é um Estado unitário. Além disso, foi um dos primeiros países a adotar em suas relações de consumo. Assim como ocorre na Europa, é um imposto de caráter nacional, tendo como fato gerador a circulação de bens e de prestação de serviços ocorridos em território uruguaio, assim como a inserção de produtos no país de forma

definitiva. Há a exoneração nos casos em que o bem importado tenha como finalidade o uso pessoal, visando-se resguardar a indústria nacional. Nesse sentido, em relação às exportações de bens e serviços observa-se que o imposto não incide, podendo haver a dedução do valor correspondente aos que constituem o custo do objeto exportado de forma direta ou indireta, tal como ocorre na União Europeia.

Por fim, no tocante ao IVA adotado no Uruguai, ressalte-se uma característica singular que este possui, a qual traduz-se em que 30% do valor total arrecadado deste tributo é designado para a o custeio da seguridade social. A política tributária uruguaia prevê, também, incentivo ao setor agrícola. Constata-se, assim, que o supracitado tributo possui inúmeros aspectos positivos para a economia, uma vez que possui ampla incidência em diversas situações. O fato de ser nacional com aspectos comunitários torna mais simples a comunicação com os demais países pertencentes ao Mercosul.

Já a experiência da Argentina ocorre de forma diversa, uma vez que trata-se de uma federação com três níveis de governo, entretanto, Buenos Aires é a única cidade que possui status político, portanto, a estrutura federativa de lá não pode ser confundida com a brasileira. O IVA deste país é um imposto de competência nacional, onde ocorre um sistema de partilha de receitas entre as suas províncias, de forma parecida com o funcionamento do ICMS no Brasil. Assim como o Imposto sobre Valor Agregado europeu, na Argentina sucede da mesma maneira, deduzindo o crédito já recolhido nas transações anteriores e possui igualmente o mesmo objetivo preconizado pela União Europeia. Para concluir a experiência argentina, ressalte-se as palavras de Nina Costa (2014, p.53) que resumem basicamente as considerações de maior relevo extraídas a partir da análise de tal legislação tributária, afirmando que

o IVA, na Argentina, assim como nos países da Europa e no Uruguai, apresenta características propícias ao desenvolvimento interno e internacional de uma nação. Com isso, deve ser objeto de estudo, a fim de ser implantado também em outros países, principalmente em países que almejam a integração tributária, haja vista que, além desse imposto propiciar a harmonização regional, ele contribui, ainda, para uma arrecadação tributária mais justa, que não sacrifique o contribuinte tributário.

No Paraguai também é adotado o imposto ora analisado, saliente-se de antemão que este país é unitário, subdividindo-se em Municípios, Departamentos e Municípios e estes possuem autonomia administrativa, política e normativa, conforme dispõe a Constituição paraguaia. Sua incidência se dá a partir da alienação de bens e também sobre a prestação de serviços, eliminando-se os de natureza pessoal que sejam fornecidos em relação de dependência e sobre a importação de bens. A obrigação de pagamento é derivada da tradição do bem com a emissão

da nota fiscal, ou feito correspondente. Já quando ocorrer no âmbito da prestação de serviços, a obrigação se origina também com o lançamento do cupom fiscal, com a recepção do adimplemento total ou parcial do serviço disponibilizado. Ademais, é adotado também o critério da tributação com base no destino, tal como ocorre na União Europeia e nos demais países que integram o Mercosul. Sintetizando, os objetivos almejados pelo IVA paraguaio podem ser descritos da seguinte forma:

o Paraguai foi o terceiro país pertencente ao MERCOSUL que implantou o IVA em seu sistema, no intuito de racionalizar o seu sistema tributário local e se inserir no contexto comunitário. Para tanto, optou pela adesão de tal imposto com taxas uniformes e aplicações generalizadas, incidindo este sobre todas alienações de bens ou prestações de serviços, trazendo, assim, total segurança e transparência ao contribuinte desse imposto. (COSTA, 2014, p. 56)

Da presente análise depreende-se que apesar de abranger países completamente distintos e com legislações diversas, estes possuem semelhanças no que toca ao IVA, abrangendo as mesmas características do referido imposto, sendo assim, existe compatibilidade quanto ao regime jurídico tributário. Percebe-se que o referido imposto quando implementado na competência federal traz pontos positivos, uma vez que o fato gerador possui grande abrangência, gerando uma volumosa receita que será distribuída sem que os Estados-membros desencadeiem qualquer tipo de competitividade entre si.

O Brasil possui um sistema de tributação indireta ultrapassado, o nosso Código Tributário Nacional foi aprovado em um contexto completamente distinto do atual, na década de sessenta e a nossa Constituição Federal também não correspondeu às expectativas, pois um imposto sobre consumo não pode ser neutro e harmônico se for cobrado em cada uma das três esferas do poder, como foi concebido no Brasil. De acordo com Marcelo Jabour Rios (2003, p. 67), conforme citado por Nina Gabriela Borges Costa (2014, p. 80),

a harmonização e a neutralidade pretendida, no que tange à tributação do consumo, jamais será alcançada se mantida a divisão e repartição da competência entre os entes tributantes do Brasil, uma vez que não há como compensar o IPI com o ICMS, o ICMS com o ISS, além do fato de o ISS não admitir qualquer tipo de compensação.

A repartição do imposto sobre consumo e serviços no âmbito de três níveis federativos, gera prejuízo ao contribuinte, aviltando deveres acessórios excessivos que ocasiona de forma direta a burocratização do nosso sistema tributário, tornando-o complexo e oneroso para a população. Conforme se percebe, o Brasil ainda tem uma distância enorme dos outros países da



América do Sul no que concerne à globalização de sua economia, pois é necessário torna-lo harmonizável com os demais países que compõem o Mercosul.

Isto posto, a reformulação do sistema tributário brasileiro sob a perspectiva de introdução do Imposto sobre Valor Agregado Federal no nosso ordenamento, com a unificação dos impostos que incidem sobre a produção e circulação de bens e serviços integrando a competência da União, solucionaria inúmeras dificuldades observadas atualmente tanto em nossa política interna, quanto externa. Um ponto relevante que deve ser observado é que o IVA iria suprimir a cumulatividade recíproca que há entre o ISS, o ICMS e o IPI, a partir disso seria possível a redução da carga tributária que torna o consumo mais custoso, ressalte-se, entretanto, que tal redução não se daria automaticamente, dependendo para tanto da configuração final da legislação aprovada. Além disso, promoveria, finalmente, a padronização das leis referentes ao imposto.

#### 4.2 PROJETOS DE LEI QUE JÁ TRAMITARAM NO CONGRESSO NACIONAL VERSANDO SOBRE O TEMA

Conforme já delineado no capítulo anterior, há reivindicações pela alteração do Sistema Tributário Nacional há muito tempo, essa demanda já passou diversas vezes pelo nosso poder legislativo, entretanto, não houve consideráveis progressos no deslinde da guerra fiscal provocada pelo atual modelo.

Nesse contexto, o Poder Executivo, no ano de 1995, através de seu presidente Fernando Henrique Cardoso, inovou na temática após a promulgação da nossa Lei Maior de 1988, propondo o Projeto de Emenda Constitucional nº 175/1995<sup>5</sup>. Este versava sobre a união do

---

<sup>5</sup> Art. 155. As operações relativas à circulação de mercadorias, bem assim as prestações de serviço de comunicação e as de transporte interestadual e intermunicipal, ainda que as operações e prestações se iniciem no exterior, ficarão sujeitas a imposto, instituído e regulado em lei complementar federal, obedecido o seguinte:

I - o imposto será administrado, arrecadado e fiscalizado, no que lhes couber, pela União, pelos Estados e Distrito Federal, que celebrarão convênio, na forma da lei, para assegurar a uniformidade de procedimentos administrativos e interpretações;

VII - as alíquotas dos Estados e do Distrito Federal e as da União serão aplicadas sobre a mesma base de cálculo;

VIII - as alíquotas da União, uniformes por mercadoria ou serviço, em todo o território nacional, sem distinção entre as operações internas e interestaduais, serão fixadas em lei, vedada a edição de medida provisória e admitida a faculdade de que trata o art. 153, § 1º:

IX - as alíquotas dos Estados e do Distrito Federal, uniformes por mercadoria ou serviço, em todo o território nacional sem distinção entre as operações internas e Interestaduais, serão fixadas pelo Senado Federal, mediante resolução, de iniciativa do Presidente da República ou de um terço dos Senadores, aprovada por três quartos de seus membros, que observará, em relação às operações interestaduais entre contribuintes. o seguinte:

Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços e o Imposto sobre Produto Industrializado, em um só imposto sobre consumo, originando o IVA que seria compartilhado, uma vez que a administração, bem como a fiscalização e arrecadação seriam responsabilidade da União, dos Estados e dos Municípios. Desta forma, a sua regulação seria exercida através da celebração de convênios. Conforme se percebe, o ISS não foi abordado por essa proposta, sendo assim, este continuaria sendo cobrado no âmbito municipal. Neste azo, não haveria, de fato, uma solução de grande relevo, uma vez que a cobrança cumulativa entre impostos sobre consumo continuaria ocorrendo, visto que além do IVA pretendido seria cobrado também o ISS já existente.

No ano de 1998, o Ministro Interino da Fazenda, Pedro Parente, em palestra realizada no Seminário de Reforma e Tributária da Confederação Nacional da Indústria, aduziu que naquela época o Brasil apresentava problemas relacionados à tributação indireta, pois existiam inúmeros impostos com diversas alíquotas sobre serviços e produtos nos três níveis da federação. O resultado disso era o incentivo ou desestímulo de áreas da economia que se realizavam através de alíquotas diferentes, gerando desarranjo entre as bases de cálculo, além de que, cada Estado possuía seu próprio sistema regulador do ICMS, gerando dificuldade para as empresas e para os contribuintes. Ainda, pontuou o efeito perverso da guerra fiscal para a nossa federação, uma vez que

no médio e no longo prazo, exatamente como no caso do jogo de futebol, os incentivos perdem o poder de atrair investimentos, e aí a consequência é uma deterioração das finanças estaduais por uma redução muito acentuada da carga tributária, e como eu disse, não-uniforme e dirigida a alguns contribuintes e não a todos os contribuintes daquele estado.

Destarte, o supracitado economista, considerava que o sistema estimulava a sonegação fiscal. A fim de resolver o problema, propôs que o IVA em nível federal fosse introduzido no nosso ordenamento jurídico e haveria também a entrada do Imposto de Vendas a Varejo federal sobre bens e serviços. Abordou que fosse criado um imposto sobre produtos seletivos cuja arrecadação seria fácil, dificultando a sonegação, ocorreria em produtos como bebidas, automóveis, combustíveis, entre outros. Sendo assim, os Estados seriam compensados por perderem o ICMS por meio do imposto seletivo. Nesta seara, o IPI, o ICMS, o ISS, o COFINS e o PIS, seriam eliminados. Seria promovida igualmente a extinção da Contribuição Social

---

a) poderá reduzir, gradualmente, a alíquota estadual e distrital federal, hipótese em que a alíquota da União será acrescida, automaticamente, dos pontos percentuais que vierem a ser reduzidos; ou

b) poderá estabelecer procedimentos que atribuam, gradualmente, o produto da arrecadação da alíquota estadual e distrital federal parcial ou totalmente ao Estado ou ao Distrito Federal de localização do destinatário da mercadoria.

sobre o Lucro Líquido, uma vez que esta passar a integrar o Imposto de Renda. Da análise de Nina Costa (2014, p. 85), ressalte-se que a

criação de dois novos impostos para os Estados e outro imposto para o Município, também não resolveria o problema da tributação do país, uma vez que resultaria na manutenção da excessiva carga tributária e, consequentemente, no encarecimento das mercadorias e serviços para o consumidor final, em razão da coincidência de hipóteses de incidência

Em 1999, o deputado Mussa Demes, elaborou uma nova proposta para simplificação do regime tributário brasileiro. Sua ideia era extinguir o ICMS, o IPI, o ISS, bem como as contribuições PIS, COFINS e CPMF. Seriam criados para substituir tais tributos o ICMS compartilhado entre a União, os Estados e o Distrito Federal; o imposto municipal sobre vendas no varejo de bens e serviços e uma contribuição social sobre valor adicionado. Seria adotado o princípio da tributação no destino no comércio interestadual, além de ter duas alíquotas: uma federal e a outra estadual. Ademais, tais alíquotas deveriam ser uniformes em todo o território nacional, podendo ser seletivas. Ressalte-se, ainda, que as alíquotas da União seriam fixadas por lei, enquanto as dos Estados se dariam pelo Senado. Seria facultado à Lei Estadual, o aumento ou a redução de suas alíquotas em até 10%. Tal proposta foi engavetada no final do mandato do presidente Fernando Henrique Cardoso.

É mister salientar que o compartilhamento do imposto não traria diferenças práticas, ademais haveria que se falar apenas em repartição das receitas para os Estados e Municípios, conforme já visto ao longo do presente trabalho.

Após esse período houve, ainda, uma tentativa de nova emenda constitucional através do Projeto de Emenda Constitucional 41/2003. Esta trazia a previsão de padronização e unificação do ICMS no âmbito da própria competência estadual. Posteriormente, foi votada pela Câmara dos Deputados onde efetuou-se consideráveis modificações no projeto inicial, sendo encaminhada ao Senado Federal como Projeto de Emenda Constitucional 74/2003. Este segundo apresentou a criação do IVA a fim de suceder ao IPI, ICMS, ISS, PIS, PASEP a COFINS e as Contribuições ao Salário Educação.

Tal proposta sofreu duras críticas por promover uma alteração intensa no sistema tributário, a fim de sintetizar o debate o governo federal promoveu a divisão da reforma em duas fases, sendo assim, conduziu para aprovação os pontos cujos objetos fossem consensuais e as outras demandas mais polêmicas, como a unificação do ICMS, seriam aprovadas até o ano de 2007. Desse processo resultou a Emenda Constitucional 42/2003, todavia, o debate acerca da alteração do ICMS a fim de tentar findar a guerra fiscal sequer foram apreciadas.

Ressalte-se, ainda, que no ano de 2008 manifestou-se um novo PEC de número 233/2008. Este sintetizou basicamente a criação de um novo ICMS, o qual seria cobrado no destino, tendo, por sua vez, uma legislação padrão em todo o país, bem como criaria também um IVA Federal que substituiria os tributos PIS, COFINS, CIDE-Combustíveis e Contribuições ao Salário Educação.

Desta maneira, a partir de tal premissa, o novo ICMS modificaria a complexidade de tal imposto, visto que todos os Estados o regulamentam de forma própria, originando um complexo sistema com 27 legislações distintas, o qual acentua a enorme diferenciação de alíquotas e benefícios fiscais, promovendo a guerra fiscal. Para dirimir tal imbróglio, foi proposta a criação do artigo 155-A, substituindo, então, o artigo 155, II, da CRFB/88 (COSTA, 2014, p. 83). Igualmente, não houve qualquer tipo de avanço na reforma tributária através da supracitada PEC, posto que não existiu consenso para a sua aprovação.

Conforme se percebe, alterar a legislação tributária não é uma tarefa simples, pelo contrário, requer que haja entendimento entre os legisladores e, pelo observado, a ideia de ser chegar a um consenso parece estar ainda muito distante. A modificação do nosso sistema tributário naturalmente gera diversos conflitos entre os representantes do povo e dos Estados por promover alterações estruturais no funcionamento destes. As propostas aqui elencadas mostram que não se conseguiu chegar a uma solução satisfatória a fim de resolver as necessidades demonstradas.

O nosso sistema atual, sob a forma tripartite, apresenta grandes retrocessos à própria federação. Logo, deve haver uma reformulação dos impostos sobre consumo a fim de que haja maior eficiência, além de ser necessária para o alcance efetivo da justiça social no país. Apesar de a Lei Kandir (LC 87/1996) ter contribuído para a modernização da nossa legislação tributária, ela não foi capaz de inaugurar a reforma que era almejada. Percebe-se, então, que há omissão do nosso legislativo em apresentar respostas para elucidar tais embates fiscais. Pode ser observado que ainda não foi realizado nenhum estudo relevante para promover a implementação do IVA, analisando todos os pontos negativos de sua implementação a fim de compensar os conflitos que envolvem a sua criação.

Nas eleições presidenciais de 2018, o IVA esteve presente nos programas de governo de cinco presidenciáveis: Ciro Gomes, Fernando Haddad, Geraldo Alckmin, Henrique Meirelles e João Amoêdo. A proposta de Haddad, compreende a criação do IVA, cuja cobrança se dará no destino, substituindo a atual disposição dos tributos indiretos, considerando o

respeito ao equilíbrio federativo, a seguridade social e a necessidade de transição de regimes, ressaltando que a mudança deve ocorrer de forma gradativa sem que haja perdas para os entes federados, mas ao mesmo tempo, deve contribuir para a superação da desigualdade regional.

Já Alckmin propõe que o IVA seja introduzido a fim de substituir o IPI, ICMS, ISS, PIS e COFINS. Em sua visão, a sua incidência deve ocorrer nacionalmente de modo a ser cobrado no destino, desonerando-se apenas as exportações. Possuindo, ainda, alíquota única, tendo por objetivo a simplificação tributária.

João Amoêdo, Ciro Gomes e Henrique Meirelles foram mais sintéticos abordando apenas a criação do IVA para que houvesse uma simplificação do sistema tributário a partir da eliminação de alguns impostos já existentes.

Neste azo, é perceptível o relevo que possui a reforma tributária na atual conjuntura brasileira, uma vez que o país encontra-se envolto sob o contexto de crise econômica e possui uma legislação tributária que não corresponde à nossa realidade atual, afastando investimentos e dificultando a situação dos empresários com burocracia exacerbada e elevada carga tributária.

#### 4.3 CONSEQUÊNCIAS PRÁTICAS DA IMPLEMENTAÇÃO DO MODELO NO BRASIL

A ideia de federação brasileira, com entes autônomos e independentes entre si, sem que haja hierarquia, é um dos principais motivos de impedimento para transformar o ICMS, o IPI e o ISS no IVA Federal. Tal medida, conforme será explicado, não prejudicaria a forma federativa do nosso país, sendo assim, não há que se falar em desrespeito ao artigo 60, §4º, da CRFB/88, o qual dispõe que não podem ser objeto de deliberação por emenda constitucional quaisquer medidas que pretendam abolir a forma federativa adotada. Na verdade, o federalismo necessita sofrer algumas transformações a fim de acompanhar a disseminação da tecnologia e da industrialização, assim como adequar-se ao fenômeno da globalização. Desta forma,

estudando o pacto federativo implantado pela Constituição da República de 1988, percebe-se que, apesar de ter passado a ocupar lugar de grande destaque e referência no mundo, tal avanço vai se perdendo ao longo dos anos, passando a ser necessária uma revisão do modelo federativo ainda existente no Brasil, a fim de acompanhar as transformações oriundas dessa nova realidade, a qual acabou por dar origem à formação de blocos regionais, como é o caso do MERCOSUL, onde passa a ser necessária certa concentração do poder nas mãos do ente federal (COSTA, 2014, p. 92).

Saliente-se que a obediência ao pacto federativo não provém exclusivamente da descentralização da competência tributária. Em tese não deveria haver a presunção de que a política descentralizadora acarreta prejuízo à União frente a relação que os Estados e Municípios possuem entre si, uma vez que o objetivo da federação é justamente que exista convergência entre tais entes. Ante o exposto, aduz-se que o respeito ao supracitado pacto não decorre apenas da separação entre os entes no âmbito político e administrativo, uma vez que é claramente perceptível que o Brasil finalmente cumpriria o objetivo fundamental da harmonia caso houvesse a implementação do IVA no nosso ordenamento, ocorrendo a repartição das receitas provenientes da arrecadação deste imposto.

Outrossim, é importante frisar que a centralização da competência tributária para versar sobre o ICMS junto ao poder central pode até acarretar a redução da descentralização no âmbito político e jurídico, entretanto, apenas a diminuição sob este aspecto não representa aviltamento ao pacto federativo, uma vez que a forma de Estado pode ser adaptada de acordo com os interesses e objetivos da nação (COSTA, 2014, p. 93).

Pondere-se que no IVA é permitida a constituição de créditos de natureza tributária pelo consumo e alienação de bens, assim como pelos serviços prestados de forma geral. Noutro giro, o ICMS adotado por nós apesar de apresentar sistemática semelhante à do supracitado imposto, só proporciona créditos no que toca às atividades realizadas que se encontrem inseridas em seu fato gerador, ocasionando enorme contrariedade, pois, não são creditadas as prestações relativas ao ISS e ao IPI. Desta forma, percebe-se que há um efeito cumulativo que não deveria ser observado.

Há uma busca, através da reforma tributária, pela modernização do nosso sistema que está muito aquém do que é observado pelas experiências mundiais, necessitando de um aumento da arrecadação em concomitância com a diminuição da sonegação fiscal e do ônus excessivo que os contribuintes brasileiros suportam pelos motivos já expostos.

Nesse contexto, existem diversas alternativas viáveis para compensar a centralização do ICMS, IPI e ISS na União, para tanto, faz-se necessária a realização de uma pesquisa aprofundada e amplamente estudada visando obter o cálculo de quanto seria necessário para promover a proporcionalidade entre as finanças de cada Estado e Município, bem como seria preciso elaborar Emendas Constitucionais as quais abordariam o tema da partilha de receitas do IVA Federal, visando promover a compensação da eventual perda de receita suportada pelos referidos entes. Ocorre sistemática semelhante na Europa, conforme já abordado, por exemplo

a Alemanha possui um Conselho Fiscal que se reúne periodicamente a fim de debater as possíveis alterações que o IVA pode sofrer.

Existe também a possibilidade de que sob o aspecto dos procedimentos externos, como a exportação, a tributação persista ocorrendo tendo como base o princípio do Estado do destino, observando o que já ocorre nos países pertencentes ao Mercosul, tornando a economia brasileira mais próxima dos objetivos econômicos abrangidos pelo bloco. Já nas operações interestaduais, prosseguiria ocorrendo a tributação com base no Estado de origem com a respectiva partilha do valor arrecadado ao Estado do destino, nesse sentido, haveria o repasse direto da União para os entes. Ademais, seria necessário a adoção de alíquotas interestaduais uniformes entre todos os 26 Estados-membros, sendo vedada qualquer tipo isenção ou renúncia fiscal, a fim de findar a guerra fiscal de forma efetiva. No quesito importações, beneficiadas pela adoção do IVA, seria apropriada a repartição de receitas entre a União e os Municípios, através da criação de um fundo específico para tal, compensando devidamente a perda que seria ocasionada frente aos Estados nas atividades interestaduais (COSTA 2014, p. 95).

Destaque-se, igualmente, outra ideia a fim de adequar o IVA ao nosso ordenamento jurídico, conforme se depreende a seguir:

Outra alternativa encontrada para não comprometer as receitas dos entes consiste na realocação de várias competências tributárias de vários impostos existentes no país, ou seja, no caso de as receitas auferidas nas operações interestaduais pertencerem ao Estado e as receitas auferidas nas importações pertencerem a União, poderia haver: a- a realocação de competência do Imposto Territorial Rural pertencente à União para os Municípios; b- a redução do número de repasses atualmente feitos pela União, a fim de não reduzir as perdas desta; ou c- a realocação do Imposto Sobre Propriedade de Veículos Automotores de competência estadual para os Municípios; entre outras possibilidades, uma vez que, na dimensão de todos os impostos existentes no país, acredita-se ser completamente possível a concentração de impostos semelhantes (ICMS, IPI e ISS) nas mãos de um único ente e a realocação de competência dos outros impostos sem que os demais entes fiquem prejudicados financeiramente (COSTA, 2014, p. 95 e 96).

Portanto, ante o exposto comprova-se que é sim viável a adoção de um Imposto sobre Valor Agregado de competência federal sem que haja desrespeito à nossa cláusula pétrea de obediência à forma federativa do Estado, bem como sem comprometer a receita dos Estados e Municípios. O receio atual para promover mudanças que alterem as estruturas do nosso sistema tributário se dá principalmente por parte dos Estados mais ricos, os quais não querem abrir mão do seu poder de atração de investimentos através da renúncia de receita. Não há que se falar em perda da autonomia por parte dos entes frente à União, uma vez que o que se propõe é que, de fato, a nossa lei seja respeitada, promovendo o debate entre o governo federal e os demais

governos subnacionais para, juntos, buscarem maior harmonia entre si, aspecto que atualmente é completamente deixado de lado na nossa federação.

Nesse sentido, a partir da simplificação da nossa legislação tributária, será possível alcançar o tão almejado fim da guerra fiscal. Como consequência disso, seria promovida a redução da quantidade de alíquotas observadas no mercado nacional, além de ser possível haver a diminuição da carga tributária atribuída ao consumidor final, conforme já explicado anteriormente. Não obstante, seria observada a autonomia financeira de cada ente federativo, observando os parâmetros constitucionais, uma vez que um dos objetivos do federalismo é também a cooperação mútua entre os três níveis de governo, sendo esta exercida através da solidariedade e da implementação de políticas comuns a todos os entes (COSTA, 2014, p. 95 e 96).

Constata-se que o imposto em comento alcança as bases tributárias de forma acentuada, em razão disso faz sucesso mundialmente, possuindo um alto índice de adesão totalizando mais de 150 países cuja adoção do referido imposto já ocorreu. Nesse mister, é importante evidenciar que a não-cumulatividade observada no IVA, acarreta enorme eficiência econômica, posto que é irrelevante o tamanho da cadeia produtiva, não há penalização caso haja mais etapas, além de ser neutro na forma com que organiza as operações econômicas. Além disso, gera grande volume de receita tributária.

O fato de a competência tributária do ISS ser repartida entre todos os municípios – que juntos somam mais de cinco mil – e do ICMS por 26 estados e o Distrito Federal, ainda levando em consideração a União tributar em relação ao IPI, o qual acumula as mesmas bases, torna o nosso sistema tributário extremamente complexo, gerando um método que abrange inúmeras incidências. Sendo assim, um imposto atua enquanto base de cálculo do outro, assim como constitui a sua própria base, percebe-se que isso desencadeia um exacerbado nível de burocracia e de complexidade. Em razão disso, as indústrias brasileiras compõem um volumoso índice de litígios tributários.

Então, o IVA sob o modelo federal não aceita a obtenção de vantagens setoriais, dispondo de alíquotas homogêneas entre os diversos setores econômicos e via de regra, não é admitido que haja isenções no meio do ciclo. No Brasil se demanda muito tempo do judiciário para definir o que é bem e o que é serviço, ao invés de efetivamente buscar soluções para o atual problema. Importante mencionar também que o a unificação dos impostos sobre consumo, além de por um fim à guerra fiscal, extinguiria os lobbys setoriais de privilégios de natureza



tributária. Merece guarida a consideração do professor Eurico Marcos Diniz de Santi (2015), o qual aduz que a partir de tal adoção os

agentes fiscais municipais, estaduais e federais que atuam hoje nas esferas do ISS, do ICMS, do PIS/COFINS e do IPI irão trabalhar juntos e coordenadamente no novo FISCO NACIONAL que cuidará dos procedimentos simplificados de arrecadação do novo Imposto Nacional sobre Bens e Serviços. Todo dinheiro vai para um caixa único nacional e será repartido através da deliberação política do Congresso Nacional mediante amplo debate público de toda a sociedade brasileira nas eleições para se definir a repartição dos trilhões que serão arrecadados anualmente.

Nesse ínterim, a adoção do supracitado imposto apresenta um grande avanço na busca pela simplificação e desburocratização do nosso sistema tributário, afirmando ser a melhor alternativa para a nossa economia. Ademais, restou comprovado que não existe qualquer óbice à sua introdução no nosso ordenamento jurídico, uma vez que este iria contribuir para o aperfeiçoamento da nossa federação, evitando que os Estados-membros permaneçam em constante conflito entre si, estando, portanto, em perfeita consonância com os objetivos fundamentais elencados pela nossa Lei Maior.

## 5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

No presente Trabalho de Conclusão de Curso, buscou-se compreender o fenômeno da Guerra Fiscal, no âmbito do ICMS, que tanto prejudica a nossa federação, sob a ótica de introdução do Imposto sobre Valor Agregado Federal no nosso ordenamento jurídico a fim de unificar a regulação dos impostos sobre consumo na competência federal. Ressalte-se que com a presente análise, não se pretende apenas inovar diante de questão complexa, tampouco esgotar o tema.

Primeiramente, investigou-se os aspectos principais do ICMS a fim de compreender o seu papel na economia brasileira, bem como o seu desempenho nas receitas estaduais. Aduzindo-se também o federalismo fiscal e a consequente Guerra Fiscal gerada pelo nosso atual modelo de tributação. Nesse sentido, restou cristalina a necessidade de aperfeiçoamento e modernização do nosso sistema. Percebeu-se que o ICMS é o imposto que possui maior vulto em nosso país, isso é nítido também pelo fato de uma das suas características principais é possuir a finalidade fiscal por excelência.

Em relação ao federalismo fiscal, constatou-se que a nossa federação se tornou apática frente aos princípios da cooperação e da solidariedade entre os seus entes. Nesse sentido, os legisladores ainda não conseguiram exprimir os ideais constitucionais na prática, uma vez que se observa que os conflitos fiscais continuam a existir e ainda não há quaisquer perspectivas de uma reforma para contemplar o IVA, ainda que já tenham sido propostas alternativas nessa lógica.

Ainda, a nossa forma de Estado da forma que está posta, acaba atrapalhando o processo de reforma tributária, uma vez que há quem defenda que reorganizar os impostos sobre consumo desencadeia diretamente a perda da autonomia dos entes federados, conforme se restou esclarecido, tal ideia não merece prosperar, pois os estados e municípios continuariam recebendo a receita advinda da unificação do IVA, além de que estes poderiam resguardar o seu poder de voz através de um conselho formado pelos representantes dos três níveis do governo para discutir a sua política tributária e as eventuais necessidades de alteração do imposto.

Consequentemente, a guerra fiscal colide frontalmente com o que dispõe a nossa Constituição, a qual dispõe que é objetivo fundamental da nossa República Federativa a

erradicação da pobreza e da marginalização, com o objetivo de reduzir as desigualdades regionais. Ao adentrar nesse tema, foram realizadas críticas construtivas ao ICMS, posto que ao analisar todo o histórico dos impostos indiretos sob a perspectiva mundial, é notável que o supracitado imposto tem por excelência vocação nacional. Sob esse aspecto, resta inequívoco que o nosso modelo se encontra distorcido, pois os governos estaduais frequentemente travam um embate fiscal com o intuito de atrair investimentos para os seus respectivos territórios. Os incentivos concedidos pelos Estados se manifestam de diversas formas, evidenciando sempre a renúncia de receita.

Para que os benefícios fiscais sejam concedidos por parte dos Estados, a nossa legislação requer a unanimidade entre os Estados no CONFAZ. Por ser praticamente impossível de se conceber tais benefícios, os governos estaduais reiteradamente desobedeciam ao previsto, gerando uma insegurança jurídica muito grande para todos os envolvidos. Com o intuito de dirimir este conflito, foi sancionada em 2017 a Lei Complementar 160/2017 que autorizou que por parte dos Estados pode haver a remissão dos créditos tributários oriundos de isenções, benefícios ou incentivos que teriam sido instituídos desrespeitando a Constituição Federal, desde que mediante convênio. Assim, ainda no ano de 2017 o referido convênio foi publicado, entretanto, este não combateu a Guerra Fiscal, apenas reduziu a insegurança jurídica advinda de tais concessões.

Isto posto, a reforma tributária é imprescindível para que o nosso país solucione o “custo Brasil”, o qual deriva-se do gasto necessário à realização de negócios no país e como consequência tem o fato de onerar e tornar ineficiente o nosso sistema, em razão da excessiva burocracia que este apresenta. Então, por conveniência dos Estados somada ao receio de que tal medida acarrete perda significativa de autonomia e de receita. Constatou-se, igualmente, que a legislação tributária tem o poder de promover a justiça social, bem como de desenvolver e tornar mais igualitária a sociedade.

Em relação ao repasse dos recursos federais para os demais membros, restou cristalino que o nosso país não possui uma partilha vertical eficiente, diferentemente de outras federações. Como consequência disso, tem-se a fomentação do desequilíbrio regional existente. Além disso, ao comparar as receitas pertencentes a cada ente federado, percebe-se que o montante arrecadado pelos Municípios por vezes é insuficiente frente ao seu volume de despesas, o mesmo ocorre com os Estados.

A fim de que houvesse a clara compreensão do Imposto sobre Valor Agregado foi introduzido um estudo com as suas principais características, constatando os benefícios que este possui em seu bojo e os pontos que necessitam de aperfeiçoamento, a fim de compatibiliza-lo com a nossa realidade federativa. Destarte, buscou-se compreender a sua regulação em diversos ordenamentos jurídicos, bem como o seu *modus operandi*, particularizando alguns países que serviram de base para somar ao presente debate.

Analisou-se, também, as propostas de Emendas Constitucionais que tramitaram no nosso Congresso Nacional versando sobre o imposto em referência, entretanto, nenhuma logrou êxito e restaram engavetadas. A partir disso, nota-se o quão complexo é o debate acerca da reforma tributária no nosso país, uma vez que não existe harmonia entre os nossos entes, o diálogo também se encontra prejudicado. O consenso entre os Estados parece estar distante da realidade ainda, pelo fato de não haver muitos estudos que solucionem as dificuldades encontradas nesse processo. Sendo assim, o legislativo se omite quando se trata do presente tema.

Conclui-se que para que ocorra a simplificação do nosso sistema tributário, a melhor alternativa é a adoção do IVA, uma vez que este findaria a guerra fiscal. Constatou-se, também, que a introdução do referido imposto não iria prejudicar o pacto federativo, pelo contrário, fortaleceria a harmonia almejada por esta forma de Estado.

## REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ALEXANDRE, RICARDO. **Direito Tributário**. 11ª ed. Salvador: JusPodivm, 2017.

ALVAREZ, Sónia Raquel Branco Alvarez. **A EVOLUÇÃO E A EFICIÊNCIA DO IVA NOS PAÍSES DA UNIÃO EUROPEIA (98-2011)**. Lisboa – Portugal, 2014. Disponível em: <<https://www.iseg.ulisboa.pt/aquila/getFile.do?fileId=531144&method=getFile>>. Acesso em: 01 out. 2018.

ARAÚJO, Gomes Ulisses. Imposto sobre valor agregado (iva) a guerra fiscal e o princípio de federalismo brasileiro. **Boletim Jurídico**, 2011. Disponível em: <<https://www.boletimjuridico.com.br/doutrina/artigo/2427/imposto-valor-agregado-iva-guerra-fiscal-principio-federalismo-brasileiro>>. Acesso em: 07 jun. 2018.

ASSUNÇÃO, Flavio Lucena de. **IMPOSTO DE VALOR ADICIONADO NA REFORMA TRIBUTÁRIA BRASILEIRA**. Brasília – DF, 2015. Disponível em: <[http://bdm.unb.br/bitstream/10483/10862/1/2015\\_FlavioLucenadeAssuncao.pdf](http://bdm.unb.br/bitstream/10483/10862/1/2015_FlavioLucenadeAssuncao.pdf)>. Acesso em: 02 out. de 2018.

BASTOS, Celso Ribeiro. **Direito Econômico Brasileiro**. São Paulo: Celso Bastos, 2000.

BLANKENAGEL, Alexander; COELHO, Sacha Calmon Navarro; PRADO, Sérgio *et al.* **FEDERALISMO FISCAL BRASIL-ALEMANHA**. FGV Projetos, volume 4, 2016.

BRASIL. Lei Complementar Nº 87, de 13 de setembro de 1996. **LEI KANDIR**. Brasília, DF. D.O. de 16/09/1996, P. 18261. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/LEIS/LCP/Lcp87.htm#art36](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/LCP/Lcp87.htm#art36)>. Acesso em 23 agost. 2018.

\_\_\_\_\_. Projeto de Emenda Constitucional 175/1995. Diário do Congresso Nacional Seção I, Brasília – DF, 1995. Disponível em: <<http://imagem.camara.gov.br/Imagem/d/pdf/DCD18AGO1995.pdf#page=33>>. Acesso em: 03 de out. 2018.

\_\_\_\_\_. Parente expõe Reforma Fiscal na CNI. Ministério da Fazenda. Brasília – DF, 1998. Disponível em: <<http://www.fazenda.gov.br/noticias/1998/r980310>>. Acesso em 29 de set. de 2018.

CARVALHO, Paulo de Barros. **“GUERRA FISCAL” E O PRINCÍPIO DA NÃO-CUMULATIVIDADE NO ICMS**. Disponível em:

<<http://www.ibet.com.br/download/Paulo%20de%20Barros%20Carvalho%20-%20GUERRA%20FISCAL.pdf>>. Acesso em: 11 jun. 2018.

CASTRO, José Roberto. O que é a simplificação tributária e qual a dificuldade de realizá-la no Brasil. Nexo Jornal. Disponível em:

<<https://www.nexojornal.com.br/expresso/2017/02/06/O-que-%C3%A9-a-simplifica%C3%A7%C3%A3o-tribut%C3%A1ria-e-qual-a-dificuldade-de-realiz%C3%A1-la-no-Brasil>>. Acesso em 03 out. 2018

CAVALCANTI, Carlos Eduardo G.; PRADO, Sérgio. **Aspectos da Guerra Fiscal no Brasil**. Brasília/São Paulo: IPEA/FUNDAP, 1998, p. 7.

COSTA, Nina Gabriela Borges. **A IMPLEMENTAÇÃO DO IVA NO BRASIL:**

oportunidades e dificuldades de contexto. Coimbra – Portugal, 2014. Disponível em:

<<https://eg.uc.pt/bitstream/10316/34935/1/A%20implementacao%20do%20IVA%20no%20Brasil%20oportunidades%20e%20dificuldades%20de%20contexto.pdf>>. Acesso em 03 de out. 2018.

DIAS, Alvaro, *et. al.* **FEDERAÇÃO E GUERRA FISCAL**. IDP. FGV Projetos, volume 3, 2011.

DULCI, Soares Otávio. **GUERRA FISCAL, DESENVOLVIMENTO DESIGUAL E RELAÇÕES FEDERATIVAS NO BRASIL**. Revista de sociologia e política nº 18: 95-107,

jun. 2002. Disponível em: <<http://www.scielo.br/pdf/rsocp/n18/10704>>. Acesso em: 07 jun. 2018.

KELSEN, Hans. **Teoria General del Derecho y del Estado**, trad. de Eduardo Garcia Maynez, 2ª ed., México, Imprensa Universitaria, 1958, p. 268.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. **FEDERALIZAÇÃO DO ICMS OU GUERRA FISCAL**.

Disponível via: <[http://www.gandramartins.adv.br/project/ives-gandra/public/uploads/2013/02/14/b676383artigo\\_0247.pdf](http://www.gandramartins.adv.br/project/ives-gandra/public/uploads/2013/02/14/b676383artigo_0247.pdf)>.

Acesso em: 21 set. 2018.

MARTINS, Ives Gandra da Silva; Carvalho, Paulo de Barros. **Guerra Fiscal**: reflexões sobre a concessão de benefícios no âmbito do ICMS. 2ª ed. São Paulo: Noeses, 2014.

OLIVEIRA, António Moura de. **IVA – Imposto Sobre o Valor Acrescentado**: Um Imposto Neutro. Porto – Portugal, 2010. Disponível via: <<https://www.cije.up.pt/publications/iva-%E2%80%93-imposto-sobre-o-valor-acrescentado>>. Acesso em: 09 de out. de 2018

OLIVEIRA, José Teófilo. **A proposta Mussa Demes**, 1999. Disponível em: <<http://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rce/article/viewFile/33246/32523>>. Acesso em: 16 set. de 2018.

REZENDE, Fernando. **ICMS: GÊNESE, MUTAÇÕES, ATUALIDADE E CAMINHOS PARA A RECUPERAÇÃO**. FGV Projetos, volume 2.

SANTI, Eurico Marcos Diniz de. **Em defesa de um IVA nacional versão 3.0 e modelo mundial**: É preciso criar novo paradigma de tributação sobre bens e consumo no Brasil, 2015. Disponível em: <https://www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/em-defesa-de-um-iva-nacional-versao-3-0-e-modelo-mundial-03052015>. Acesso em: 04 out. 2018.

SILVA JÚNIOR, Genário Torres. **FERALISMO FISCAL BRASILEIRO EM CRISE: REFLEXÕES SOB A ÓTICA DO DIREITO TRIBUTÁRIO E POLÍTICA FISCAL**. Natal, 2017. Disponível em: <[https://monografias.ufrn.br/jspui/bitstream/123456789/5703/1/Gen%C3%A1rioTSJ\\_Monografia.pdf](https://monografias.ufrn.br/jspui/bitstream/123456789/5703/1/Gen%C3%A1rioTSJ_Monografia.pdf)>. Acesso em 17. set. 2018

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. **Proposta de Súmula Vinculante nº 69 de 12 de abril de 2012**. Qualquer isenção, incentivo, redução de alíquota ou de base de cálculo, crédito presumido, dispensa de pagamento ou outro benefício fiscal relativo ao ICMS, concedido sem prévia aprovação em convênio celebrado no âmbito do CONFAZ, é inconstitucional. Disponível em: <[www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoPeca.asp?id=4239018&tipoApp=.pdf](http://www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoPeca.asp?id=4239018&tipoApp=.pdf)> Acesso em: 17 set. 2018

VAGETTI, Daniel Piga; SILVA, Ana Carolina Weiler. **INCONSTITUCIONALIDADE DOS BENEFÍCIOS FISCAIS CONCEDIDOS À REVELIA DO CONFAZ**. Cascavel – PR, 2014. Disponível em: <[http://www.univel.br/sites/default/files/conteudo-relacionado/inconstitucionalidade\\_dos\\_beneficios\\_fiscais.pdf](http://www.univel.br/sites/default/files/conteudo-relacionado/inconstitucionalidade_dos_beneficios_fiscais.pdf)>. Acesso em: 23 set. 2018.

VARSAÑO, Ricardo. **A GUERRA FISCAL DO ICMS: QUEM GANHA E QUEM PERDE**. Rio de Janeiro, 1977. Disponível em:

<[http://repositorio.ipea.gov.br/bitstream/11058/2253/1/td\\_0500.pdf](http://repositorio.ipea.gov.br/bitstream/11058/2253/1/td_0500.pdf)>. Acesso em: 08 de jun. de 2018.